



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**A COBRANÇA DE ICMS SOBRE O FORNECIMENTO ELÉTRICO
DO FATO GERADOR ÀS ALÍQUOTAS E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA**

ORIENTANDA: MARIA FERNANDA MAIA TAVARES
ORIENTADORA: PROF.^a. DRA. FERNANDA DA SILVA BORGES

GOIÂNIA – GO
2022

MARIA FERNANDA MAIA TAVARES

**A COBRANÇA DE ICMS SOBRE O FORNECIMENTO ELÉTRICO:
DO FATO GERADOR ÀS ALÍQUOTAS E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC GOIÁS).
Prof.^a. Orientadora: Dra. Fernanda da Silva Borges.

GOIÂNIA – GO
2022

MARIA FERNANDA MAIA TAVARES

**A COBRANÇA DE ICMS SOBRE O FORNECIMENTO ELÉTRICO:
DO FATO GERADOR ÀS ALÍQUOTAS E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA**

Data da Defesa: 18 de novembro de 2022

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof.^a. Dra. Fernanda da Silva Borges

Nota:

Examinadora Convidada: Prof.^a. Ma. Pamora Mariz Silva de Figueiredo Cordeiro

Nota:

Dedico este trabalho aos meus pais, Renata Maia e Fernando Tavares, sem os quais nada seria possível. Externo minha gratidão eterna por todas as renúncias que fizeram para que eu pudesse trilhar o caminho que sempre sonhei. Obrigada por sonharem os meus sonhos.

Agradecimentos

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me dado forças, saúde e capacidade para superar os obstáculos do curso e deste trabalho.

À minha família, por sempre ter me apoiado e compreendido as minhas ausências em razão dos estudos.

Ao meu amor, Paulo Fernando, por ter caminhado ao meu lado nessa tortuosa jornada.

Ao meu chefe, Dr. Paulo Martins, que me apresentou o tema que despertou a curiosidade por esta pesquisa e que durante o meu estágio vem me orientando de forma exímia e solidária, cuja ajuda, compreensão e motivação foram fundamentais para a confecção deste trabalho.

À minha querida amiga, Letícia Tofoli, por ter me auxiliado com dicas pertinentes e comentários que me deram confiança na minha produção.

À minha professora e orientadora, Dra. Fernanda Borges, que segurou em minha mão em todos os momentos, mesmo quando minhas ideias ainda não eram claras, bem como por ter confiado em meu trabalho.

Por que foi que cegámos, Não sei, talvez um dia se chegue a conhecer a razão, Queres que te diga o que penso, Diz, Penso que não cegámos, penso que estamos cegos, Cegos que vêem, Cegos que, vendo, não vêem (José Saramago).

RESUMO

O trabalho em epígrafe se destinou ao estudo acerca da cobrança de ICMS sobre o fornecimento elétrico, desde o fato gerador às alíquotas e hipóteses de incidência. Os principais objetivos foram constatar se os percentuais das alíquotas estabelecidas eram exacerbadas e ofendiam ao princípio da seletividade, bem como averiguar se a tributação da demanda contratada pelos consumidores de Grupo A era indevida ou não. Para tanto, utilizou-se do método hipotético-dedutivo, recorrendo-se à pesquisa bibliográfica e análise documental, com uma abordagem qualitativa. Para fundamentação foram examinados dois recentes julgados do Supremo Tribunal Federal, os Recursos Extraordinários 714.139/SC e 593.824/SC. No que se refere às alíquotas, observou-se que o STF considerou que as alíquotas então fixadas eram inconstitucionais, pois excediam o percentual da alíquota geral do ICMS, ofendendo o princípio da seletividade em vista da essencialidade do bem. Quanto à demanda contratada, o STF entendeu que essa seria impassível de tributação, por não constituir o fato gerador do imposto. Concluiu-se que os valores das alíquotas praticadas pelos estados eram elevadas e oneravam o consumidor, além de ofenderem o princípio da seletividade, tendo em vista que a energia elétrica é um bem indubitavelmente essencial. No que se refere à demanda contratada, nota-se que existem elementos tanto para confirmar, como infirmar a decisão do STF, pois da análise dos votos divergentes ressaltam-se argumentos relevantes em contrário, em especial o fato de que as operações de geração, transmissão e distribuição ocorrem simultaneamente, o que impediria a exclusão da demanda contratada do valor final da operação.

Palavras-chave: ICMS. Energia elétrica. Princípio da Seletividade. Alíquotas. Demanda Contratada.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 A COBRANÇA DE ICMS SOBRE O FORNECIMENTO ELÉTRICO.....	20
1.1 ANÁLISE DO REGRAMENTO JURÍDICO ACERCA DO ICMS	23
1.2 O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	28
1.2.1 O regime de concessão do setor elétrico e a normatização da substituição tributária.....	30
2 ANÁLISE DA ALÍQUOTA DE ICMS ESTABELECIDADA SOB A ÓTICA DA SELETIVIDADE.....	38
2.2 INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ALÍQUOTA MAJORADA SOBRE O FORNECIMENTO ELÉTRICO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 714.139	45
2.2.1 Modulação dos efeitos da decisão proferida no RE 714.139	49
3 A COBRANÇA DE ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA	56
3.1 DIFERENÇAS REGULATÓRIAS ENTRE OS CONSUMIDORES DE GRUPO “A” E GRUPO “B”: CLASSIFICAÇÃO E TARIFAÇÃO.....	56
3.2 A DEMANDA CONTRATADA COMO BASE DE CÁLCULO PARA O ICMS	62
CONCLUSÃO.....	73
REFERÊNCIAS	79

INTRODUÇÃO

Os tributos são encargos inerentes à existência de um Estado, cuja arrecadação constitui a receita derivada, que é destinada, sobretudo, à manutenção do ente estatal e à consecução de seus objetivos atrelados ao bem comum, de forma a concretizar as políticas sociais. No Brasil existem diversos tributos, os quais se tornam exigíveis nas mais variadas situações que configurem o fato gerador previsto em lei, em observância ao princípio da legalidade tributária.

Nessa linha, o tributo é um gênero do qual são espécies os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Para este trabalho será abordado um tipo de imposto, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), selecionado em função de sua presença diária nas relações negociais, tendo em vista que, por exemplo, o ICMS incidirá sobre, praticamente, qualquer operação de venda de produtos.

O presente estudo se restringirá ao ICMS que recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias, principalmente porque o intuito da pesquisa é analisar a incidência do ICMS sobre a comercialização da energia elétrica, segmento que dá origem a numerosas controvérsias e polêmicas.

Assim, embora comumente o fornecimento elétrico seja associado à uma prestação de serviços, por constituir um serviço público prestado por meio de concessão, a Constituição Federal o equiparou à venda de uma mercadoria, conforme seu art. 155, § 3º, que explicitou a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, ainda que essa seja um bem imaterial. Por conseguinte, por se tratar de um produto com particularidades e especificidades que a diferenciam das demais mercadorias sujeitas ao ICMS, em especial pelo fato de não se tratar de um bem corpóreo, sua tributação não é tão simples, razão pela qual dá origem a diversas controvérsias e polêmicas.

Analisar a tributação sobre a energia elétrica é de suma importância em vista do enorme impacto jurídico da questão, por envolver a legalidade do modo como se tem instituído a cobrança do ICMS sobre o fornecimento elétrico, o que afeta diretamente toda a sociedade, seja o consumidor pessoa física ou jurídica.

Dessa forma, o tema foi delimitado ante a relevância do assunto para a sociedade, já que o valor tributado a título de ICMS compõe o valor final das faturas de energia elétrica, de maneira que sua cobrança com alíquotas exacerbadas ou sobre itens que não compõem o fato gerador impacta diretamente as finanças do consumidor, ao mesmo tempo em que uma

cobrança a menor prejudica o erário, o que torna imprescindível a fixação do tributo com proporcionalidade e razoabilidade para ambos os polos da relação jurídico-tributária.

Nota-se, aliás, que a energia elétrica é um bem essencial, o que conflita diretamente com o estabelecimento de alíquotas elevadas à sua comercialização, como preceitua o princípio da seletividade, previsto nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, ambos da Constituição Federal. Assim, na atualidade, é incontestável o caráter essencial da energia elétrica, fundamental para a realização de diversas atividades, como a higiene, a alimentação – como a armazenagem de alimentos e, também, para a utilização de opções elétricas de cocção que reduzem os gastos com gás de cozinha -, a saúde – pensando, principalmente, em pessoas que precisam conservar medicamentos em temperatura baixas, ou, até mesmo, que dependem de internação domiciliar –, assim como o acesso ao lazer – programas de televisão, navegação na *internet*, etc. – e a própria socialização – que com a evolução da tecnologia tem migrado cada vez mais para o mundo *online*.

Para além das atividades convencionais supramencionadas, há que se ressaltar que durante a pandemia da Covid-19, que no Brasil eclodiu em meados de março de 2020 e ainda permanece, houve verdadeira revolução tecnológica, alterando-se, profundamente, as relações de estudo, trabalho e sociais.

A adoção do regime remoto extraordinário de ensino e de trabalho permitiu a ratificação para o meio jurídico de que a energia elétrica é um bem essencial e indispensável à população, assim como o acesso à água tratada, uma vez que durante a adoção integral do *home office*, a falta de energia prejudicou todos os envolvidos em relações de trabalho e estudo.

Logo, discutir a incidência do ICMS sobre o fornecimento elétrico é de enorme relevância jurídica e social, pois afeta de imediato o valor final das faturas de energia, o que atinge o acesso ao produto, impactando toda a sociedade, desde os consumidores residenciais, que utilizam da energia elétrica para atividades do dia a dia, estudos e trabalho, aos grandes empresários e empreendedores, para os quais a energia elétrica equivale a um insumo essencial à atividade econômica.

Por essa razão a pesquisa se destinará a destrinchar as repercussões do ICMS tanto para os pequenos consumidores, quanto para os grandes consumidores, classificados pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) em Grupos B e A, respectivamente, a depender da tensão de fornecimento contratada.

Logo, o intuito deste trabalho é verificar a regularidade da atual cobrança de ICMS sobre o fornecimento elétrico, analisando a validade das alíquotas instituídas pelos legisladores, bem como as hipóteses sobre as quais o tributo tem incidido nas faturas, avaliando a existência

ou não do fato gerador no que se refere a demanda contratada, que será explicada mais adiante, com pontuais análises da situação do estado de Goiás. Dessa forma, o exame das alíquotas será efetuado indistintamente para os consumidores de Grupo B e A, já a discussão sobre a incidência será delimitada aos consumidores de Grupo A, abarcando a cobrança de ICMS efetuada sobre a demanda contratada, elemento que integra a fatura desse grupo.

Nesse norte, a relevância jurídica do tema se materializa na verificação da observância ou não pelos legisladores estaduais do que dispõe a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, bem como outras legislações pertinentes, em especial no que se refere à possível obrigatoriedade da criação de alíquotas com base na essencialidade do bem, como preceitua o princípio da seletividade, concomitante aos limites do fato gerador previsto em lei, pois se verificada a oneração excessiva do contribuinte pelo estado estará configurado verdadeiro ato abusivo e tirânico, vedado pelo ordenamento jurídico e contrário ao Estado Democrático de Direito.

É válido ressaltar que as problemáticas investigadas são contemporâneas e figuraram dois recentes julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), os Recursos Extraordinários n. 714.139/SC e 593.824/SC. O primeiro, julgado em 18/12/2021, discutia a inconstitucionalidade da cobrança de alíquota de ICMS majorada sobre o fornecimento elétrico sob a ótica do princípio da seletividade.

O imbróglio teve origem na análise da constitucionalidade ou não do art. 19, I, *a*, da Lei n. 10.297/1996 do estado de Santa Catarina (SC), que instituía a alíquota de 25% para o ICMS incidente sobre o fornecimento elétrico e os serviços de telecomunicação, enquanto a alíquota geral era de 17%.

O recurso, afetado por repercussão geral, gerando o Tema 745, foi julgado por Relatoria do Ministro Marco Aurelio, concluindo pela necessidade de readequação da alíquota de ICMS incidente sobre a energia elétrica do estado de Santa Catarina, que passará a corresponder à alíquota geral, pois, embora a seletividade seja facultativa, há um núcleo essencial a ser preservado, e, se adotadas alíquotas distintas, o estado automaticamente optou pela seletividade, o que implica na ponderação da essencialidade do bem tributado.

Como o julgado é munido de repercussão geral, tem aplicabilidade para além das partes do processo, razão pela qual foi necessária a modulação dos efeitos da decisão que tornou inconstitucional a adoção de alíquotas de ICMS sobre as operações de energia elétrica superiores às alíquotas das operações em geral. Os Ministros deliberaram que os efeitos da decisão fossem produzidos a partir do exercício financeiro de 2024.

Inobstante a isso, a concretização da decisão já é observada, tendo aplicabilidade, inclusive, no curso desta pesquisa, como o Projeto de Lei Complementar n. 18/2022, que gerou a Lei Complementar n. 194 de 23/06/2022, promovendo alterações no Código Tributário Nacional e na Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), confirmando a essencialidade da energia elétrica e determinando a redução das alíquotas aplicadas pelos estados, cujos efeitos práticos e detalhes do projeto serão destrinchados nesta pesquisa.

O exame deste julgado e do projeto de lei se destina a verificar se os estados vinham adotando alíquotas exacerbadas, onerando excessivamente os consumidores, e, por oportuno, constatar se, com base na repercussão do recurso extraordinário supracitado, houve a regulação das alíquotas.

No mais, o Recurso Extraordinário 593.824/SC, julgado em 27/04/2020, cadastrado no Tema 176, versava sobre a arguição de ilegalidade da cobrança de ICMS sobre a demanda contratada nas faturas de energia elétrica, acordando que a demanda de potência elétrica não é passível de tributação via ICMS, por não integrar a base de cálculo do imposto, que inclui somente as operações em que haja efetivo consumo.

Esse tema acomete somente os grandes consumidores de energia elétrica, classificados como Grupo A pela ANEEL, para as quais a cobrança pelo fornecimento é efetuada, em linhas genéricas, em duas etapas, cobrando-se a demanda contratada e disponibilizada, e o efetivo consumo.

Essa decisão, embora recente, já vinha sendo consolidada pela jurisprudência e pelo Superior Tribunal de Justiça, que inclusive já havia editado a Súmula 391 sobre o tema, porém, este trabalho se destina à exploração dos votos divergentes, para verificar se a decisão do STF está de acordo com o melhor direito, em vista das particularidades técnicas da energia elétrica.

Logo, o estudo se destina a analisar se a demanda contratada, do ponto de vista técnico e jurídico, se enquadra ou não no fato gerador do ICMS, bem como se a decisão do STF é moderna ou precisaria ser revista.

Para desenvolvimento deste trabalho será adotado o método hipotético-dedutivo, com a utilização de pesquisa bibliográfica e análise documental, com consulta a materiais já publicados, como livros, artigos, monografias e dissertações, estabelecendo-se uma abordagem qualitativa, com a utilização de dados secundários.

Em síntese, a matéria será discutida a partir do fundamento teórico, com estudo da aplicação concreta e constatação do que diz a jurisprudência a esse respeito, com o objetivo de poder estabelecer deduções acerca do tema.

Para este fim, o estudo será elaborado no formato de monografia jurídica, estruturada em três seções. A primeira seção dará bases gerais ao estudo, introduzindo o assunto, expondo do que se trata o ICMS e como a legislação institui o tributo sobre a energia elétrica, de modo a explorar os fundamentos legais pertinentes, como a classificação do tributo, a obrigação tributária e seus componentes, como o fato gerador, os polos ativo e passivo, e a responsabilidade pela arrecadação, adentrando no mérito da substituição tributária.

Ainda na primeira seção, será abordado o regime de concessão do setor elétrico, adentrando as particularidades deste e do Novo Modelo do Setor Elétrico, com análise de todos os agentes que fazem parte do setor, os institucionais e os econômicos, especificando as etapas de geração, transmissão e distribuição. Para melhor exemplificar as complexidades do setor, será apresentada a situação do estado de Goiás, que acompanhou a desverticalização do setor elétrico, desde a criação da CELG (Centrais Elétricas de Goiás S.A., em 1955, à venda ao Grupo Enel, em 2017.

Essa introdução permitirá que seja iniciada à segunda seção, na qual haverá o estudo da sistematização da instituição do ICMS sobre o fornecimento elétrico, em especial quanto ao valor das alíquotas estabelecidas, em contraponto ao princípio da seletividade em vista da essencialidade do bem.

Na segunda seção será estudado o princípio da seletividade e as controvérsias da cobrança de alíquota majorada de ICMS sobre a venda de energia elétrica, com análise das alíquotas estabelecidas pelos estados e do teor do Recurso Extraordinário 714.139/SC, que definiu como inconstitucional a cobrança de alíquota majorada de ICMS sobre o fornecimento elétrico. Destarte, se observará os efeitos práticos da decisão supramencionada, por meio das mudanças já efetuadas ao longo do território nacional, inclusive no estado de Goiás.

Por fim, encerrando-se a discussão da segunda seção ocorrerá o ingresso em outra polêmica: a tributação da demanda contratada. Por conseguinte, a terceira seção discorrerá sobre uma problemática inerente aos consumidores de Grupo A. Para permitir a investigação, serão delineados os consumidores de Grupo A e Grupo B, tendo como referencial a Resolução 1.000/2021 da ANEEL, para estabelecer as diferenças fundamentais entre os grupos, principalmente na forma de tarifação e, então, formular o conceito de demanda contratada.

Assim, se recorrerá ao Recurso Extraordinário 593.824/SC, que concluiu pela exclusão da cobrança do ICMS sobre a demanda contratada, para verificação do fato gerador do tributo, associado à pesquisa da legislação pertinente, bem como aos aspectos técnicos que permitam esboçar um breve conceito de energia elétrica, para, enfim, deduzir se a tributação da demanda contratada é válida.

Nessa seara, essa será a estrutura utilizada para permitir o desenvolvimento da presente monografia, com o fim de possibilitar a observação das alíquotas utilizadas e da cobrança do ICMS sobre a demanda contratada dos consumidores de Grupo A. De maneira que, em resumo, o estudo se iniciará com as bases legais e teóricas do tema, afinando-se aos aspectos práticos, que permitirão a ponderação sobre as controvérsias às quais esta pesquisa se propõe.

1 A COBRANÇA DE ICMS SOBRE O FORNECIMENTO ELÉTRICO

O Estado, com o intuito de garantir a sua manutenção e a realização de seus objetivos, os quais em sua maioria estão associados ao bem comum, impõe tributos à sociedade. A receita pública pode ser originária ou derivada, na primeira, o Estado se assemelha ao particular, adquirindo receitas patrimoniais ou empresariais sem a manifestação do poder de império, como em um contrato de aluguel cujo locador é o Estado; na segunda, o Estado utiliza de suas prerrogativas de Direito Público, em especial do poder de império, editando leis que obriguem o particular que se encontre em situações ou atos específicos a entregar compulsoriamente valores aos cofres públicos, como exemplo, aquele que auferir renda se torna devedor do Imposto de Renda (ALEXANDRE, 2021).

Nesse contexto, a tributação consiste na obtenção de receita derivada pelo Estado no patrimônio privado para, sobretudo, concretizar as políticas sociais. De acordo com o conceito estabelecido pelo Código Tributário Nacional em seu art. 3º, tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal classifica os tributos em imposto, taxa, contribuições e empréstimos compulsórios (BRASIL, 1988a). Nesse sentido, o imposto, gênero do qual o objeto do presente estudo é espécie, é “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, como esclarece o art. 16 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Para Leandro Paulsen (2020), imposto é tributo que incide, indispensavelmente, sobre revelações de riqueza do contribuinte, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias e a propriedade predial e territorial urbana. Em resumo, o fato gerador do imposto é uma situação relacionada ao contribuinte e não ao Estado, de modo que, por estar relacionado à uma riqueza do contribuinte, terá como base de cálculo esta, logo, se tributada a circulação de mercadorias, a referência será o valor da operação.

Além disso, imposto é tributo não vinculado, que não pode ser previamente afetado a nenhum órgão, fundo ou despesa, destinando-se ao custeio de serviço universal, ao pagar o imposto, o contribuinte não recebe do Estado a promessa de uma contraprestação específica, consoante o art. 167, IV, da Constituição Federal:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo (BRASIL, 1988a).

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é tributo classificado como imposto de competência estadual atinente à circulação de mercadorias, à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme delimita a Constituição Federal:

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 (BRASIL, 1988a).

Logo, trata-se de tributo incidente sobre operações mercantis, que representa parte significativa da receita estadual, tanto é que, segundo dados coletados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)¹, durante o exercício de 2021, foi arrecadada pelos estados a título de ICMS a quantia de R\$ 523.539.278.759,07 (quinhentos e vinte e três bilhões quinhentos e trinta e nove milhões duzentos e setenta e oito mil setecentos e cinquenta e nove reais e sete centavos). No mais, no interregno de 01/01/2022 a 31/05/2022 já foi recolhido R\$ 243.283.496.338,07 (duzentos e quarenta e três bilhões duzentos e oitenta e três milhões quatrocentos e noventa e seis mil trezentos e trinta e oito reais e sete centavos), relativo ao ICMS² em todo o país.

Tendo por horizonte o estado de Goiás, o ICMS representou 71% de toda a arrecadação estadual do ano de 2021, na importância de R\$ 23.376.444.401,96 (vinte e três bilhões trezentos e setenta e seis milhões quatrocentos e quarenta e quatro mil quatrocentos e um reais e noventa e seis centavos), nos termos do demonstrativo da arrecadação estadual do ano de 2021, disponibilizado pela Secretaria de Estado da Economia (GOIÁS, 2021).

¹ O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) é uma entidade civil sem fins lucrativos fundada em 1992 que se autointitula como um movimento social brasileiro com o objetivo de livrar a população brasileira da elevada carga tributária, objetivando viabilizar a lógica da transparência fiscal. Um dos projetos do Instituto é o “impostômetro” ferramenta que calcula, em tempo real, o valor arrecadado com tributos pelo país, pelos estados e pelos municípios, bem como demonstra, em aspectos práticos, o que é possível fazer com o valor recolhido. Para mais informações acesse: <https://ibpt.com.br/>.

² Informação obtida referente às informações finalizadas do dia 31/05/2022, considerando que os valores do *site* atualizam a cada segundo.

Ao teor da importância econômica do ICMS e da diversidade de bens sobre os quais esse será tributável, tem-se por relevante o estudo específico das controvérsias e particularidades de sua incidência sobre o fornecimento elétrico, o qual tem se mostrado essencial para a sociedade moderna.

A essencialidade de um serviço é, sobretudo, subjetiva, não existindo “parâmetros previamente definidos, variando de acordo com o lugar e o tempo em que a atividade é desempenhada” (CARVALHO FILHO, 2020, p. 406). Dessa forma, o caráter essencial do serviço de fornecimento de energia elétrica pode ser constatado por meio da análise do dia a dia da sociedade atual, permeado por atividades que demandam de energia elétrica, podendo implicar na higiene básica, na alimentação, nas relações de estudo e de trabalho, no acesso à comunicação e ao lazer, na saúde, entre outros. Aliás, independentemente do caráter subjetivo, a energia elétrica foi positivada como um serviço essencial pelo inciso I, do art. 10, da Lei n. 7.783/1989 (Lei de Greve)³.

A ratificação da energia elétrica como um serviço essencial indispensável à sociedade tornou-se ainda mais evidente durante a pandemia da Covid-19, em que o ensino e o trabalho passaram a ser desempenhados em regime remoto extraordinário, além de que a maior parte da socialização passou a depender do mundo *online*.

Dessarte, ante a grave crise econômica e situação de calamidade pública que assolou o país e visando a aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana, a Agência Nacional de Energia Elétrica editou a Resolução n. 878/2020⁴ vedando a interrupção do fornecimento elétrico por inadimplemento para os seguintes consumidores:

Art. 2º Fica vedada a suspensão de fornecimento por inadimplemento de unidades consumidoras:

I - relacionadas ao fornecimento de energia aos serviços e atividades considerados essenciais, de que tratam o Decreto nº 10.282, de 2020, o Decreto nº 10.288, de 2020 e o art. 11 da Resolução Normativa nº 414, de 2010;

II - onde existam pessoas usuárias de equipamentos de autonomia limitada, vitais à preservação da vida humana e dependentes de energia elétrica;

III - das subclasses residenciais baixa renda;

IV - das unidades consumidoras em que a distribuidora suspender o envio de fatura impressa sem a anuência do consumidor; e

V - nos locais em que não houver postos de arrecadação em funcionamento, o que inclui instituições financeiras, lotéricas, unidades comerciais conveniadas, entre outras, ou em que for restringida a circulação das pessoas por ato do poder público competente (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2020).

³ Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis (BRASIL, 1989).

⁴ Medidas para preservação da prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica em decorrência da calamidade pública atinente à pandemia de coronavírus (COVID-19) (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2020).

Desse modo, tendo em vista a essencialidade da energia elétrica, a tributação sobre o seu fornecimento é assunto marcado por complexidades inerentes à linha tênue entre o suprimento dos cofres públicos e a oneração excessiva do consumidor e contribuinte. Por oportuno, é válida a retomada da análise técnica-jurídica do ICMS para, então, adentrar ao cerne de sua relação com a energia elétrica.

1.1 ANÁLISE DO REGRAMENTO JURÍDICO ACERCA DO ICMS

A Lei Complementar n. 87/1996⁵ contempla as principais regras acerca do ICMS, corroborando, em seu art. 1º, a competência dos estados e do Distrito Federal para a instituição do tributo. Dessa maneira, cada um dos estados e o Distrito Federal têm competência para, de forma discricionária, instituir e regular o ICMS em sua circunscrição. Por conseguinte, o estado de Goiás regulou de forma geral o ICMS a partir do art. 11 do Código Tributário Estadual (Lei n. 11.651/1991), cujas disposições serão abordadas mais adiante⁶.

A obrigação tributária terá origem a partir da consumação do fato gerador previsto em lei, em congruência com o §1º do art. 113 do Código Tributário Nacional que, tratando da obrigação tributária, dispõe que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” (BRASIL, 1966), em complemento, o art. 114 do mesmo diploma legal explica que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966). Assim, para que surja a obrigação cujo objeto é o pagamento do tributo “é necessário que a lei defina certa situação (hipótese de incidência), a qual que, verificada no mundo concreto (fato gerador), dará origem à obrigação tributária” (ALEXANDRE, 2021, p. 360).

O estudo do fato gerador é de suma relevância para que os contribuintes tenham consciência de quais circunstâncias gerarão a tributação. Com relação ao ICMS, pode-se entender como fato gerador a circulação de mercadorias; a importação de bens; o transporte interestadual e intermunicipal; e, a comunicação (BERGAMINI, 2020). O Código Tributário Nacional delinea o fato gerador de um tributo no art. 116:

⁵ Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir) (BRASIL, 1996).

⁶ As disposições do Código Tributário do Estado de Goiás, bem como das demais legislações estaduais pertinentes, serão abordadas, especificamente na segunda seção deste estudo.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável (BRASIL, 1966).

Para os fins do presente estudo, será considerado o recaimento do imposto em apreço sobre operações relativas à circulação de mercadorias, fato gerador definido pelo inciso II do art. 155 da Constituição Federal⁷ e reiterado pelo inciso I do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996 que define a incidência do ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (BRASIL, 1996), tendo seguido a mesma linha o estado de Goiás ao redigir o inciso I do art. 11 do Código Tributário Estadual⁸.

Consequentemente, o primeiro pressuposto do fato gerador do ICMS é a existência de uma mercadoria. O Dicionário da Língua Portuguesa comentado pelo professor Pasquale delimita mercadoria como “aquilo que é objeto concreto de compra e venda, em oposição a prestação de serviços” (2009, p. 390), na mesma percepção, o Dicionário Técnico Jurídico precisa mercadoria como “todo bem móvel objeto de ato de comércio, que seja apreciável, permutável, suscetível de ser cortado, pesado e medido” (GUIMARÃES, 2012, p. 438). Posto isso, pode-se afirmar que a correspondência em pecúnia é característica fundamental para que um objeto seja considerado mercadoria, ou seja, que a medida aplicável para mensurar aquele objeto corresponda a um valor em dinheiro, permitindo a compra e venda.

Nessa linha, a energia elétrica, tema do estudo em apreço, foi equiparada pela Constituição Federal de 1988 a um “bem corpóreo passível de circulação ensejadora do ICMS” (HARADA, 2019, *online*). Diante disso, a energia elétrica somente poderá ser tributada como mercadoria pelo ICMS, conforme preceitua o § 3º, do art. 155, da Constituição Federal, ao fazer referência ao tributo, determinando que “à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica” (BRASIL, 1988a).

Harada (2019) explica que após a instalação do novo Sistema Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988 alguns autores suscitaram a inconstitucionalidade da tributação

⁷ 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 (BRASIL, 1988).

⁸ Art. 11. O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias (GOIÁS, 1991).

da energia elétrica pelo ICMS, já que essa não pode ser considerada um bem material e, portanto, não seria uma mercadoria. Porém o autor explana que “não cabe discutir se energia elétrica é ou não um bem material passível de tributação pelo ICMS” (2019, *online*), pois o poder constituinte original não possui restrições do tipo, podendo incluir a energia elétrica como mercadoria. Dessa forma, é questão pacificada a possibilidade de tributação da energia elétrica como mercadoria pelo ICMS.

O mesmo autor (2017) clarifica em outra obra que se as operações relativas à energia elétrica fossem consideradas como a prestação de um serviço, a tributação pelo ICMS seria inconstitucional. Nesse raciocínio, a única forma possível de tributar o fornecimento de energia elétrica pelo ICMS seria equiparando-o a uma mercadoria.

Portanto, exposto o conceito de mercadoria, tem-se o primeiro ponto capaz de provocar a incidência do ICMS, porém é necessária a presença simultânea de outros elementos fundamentais à aplicação do imposto: a operação e a circulação. Assim, não basta a mera existência de uma mercadoria, mas a presença de todos os requisitos estabelecidos pela lei, nesse caso, que haja uma operação relativa à circulação de mercadorias.

A operação e a circulação devem ser interpretadas em conjunto, visto que a operação será a circulação de uma mercadoria, de modo que um não existirá sem o outro. Para Adolpho Bergamini (2020), as operações equivalem aos negócios jurídicos mercantis, praticados com habitualidade e que residem na circulação de uma mercadoria. O autor elucida que a circulação por sua vez, levanta controvérsias, possuindo dois critérios, o jurídico e o físico. Na seara jurídica, a circulação demandará da transferência de titularidade da mercadoria, já no critério físico a circulação prescindirá de efeitos jurídicos, bastando a circulação física.

O critério jurídico de circulação impede que a mera transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro da mesma empresa provoque a incidência do ICMS, ao passo que o critério físico entende a transferência como fato gerador do tributo, ainda que entre estabelecimento de mesma propriedade (BERGAMINI, 2020). Acerca da questão, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou com a edição da Súmula 166, pacificando que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (BRASIL, 1996), logo, adota-se o critério jurídico como correspondente ao fato gerador da circulação.

Complementarmente, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2012), traduzem os três elementos acima expostos da seguinte maneira: operações como um ato jurídico que transmita um direito de posse ou propriedade, como a venda ou troca de mercadorias; circulação como a passagem jurídica da mercadoria de uma pessoa à outra; e,

mercadoria como o bem corpóreo presente no estoque da empresa com o fim de distribuição para consumo, consistente na atividade profissional do produtor, industrial e comerciante. No mais, destacam que o conceito de mercadoria foi ampliado pela Constituição Federal de 1988, haja vista a classificação mercantil da energia elétrica, embora se trate de uma coisa incorpórea.

Um contraponto à rotulação da energia elétrica como mercadoria é a natureza mercantil ou não da água, serviço básico equivalente à energia. A água será considerada mercadoria se retirada de seu estado natural, como a água mineral engarrafada e a água oxigenada, ao passo que a água canalizada é um bem público, portanto, não é mercadoria, justamente por ser a prestação de um serviço público (PAULSEN; MELO, 2012).

Conclui-se em linhas genéricas que o fato gerador do ICMS estará consumado quando se verificar que a propriedade ou posse de um objeto dotado de caráter econômico foi transferida por meio de um negócio jurídico. Ao tratar da energia elétrica, é possível postular que o fato gerador será verificado a partir do momento em que a energia elétrica deixe as instalações do centro de geração e adentre às instalações da residência, empresa ou outro estabelecimento do consumidor.

Por fim, há que se delimitar a figura do contribuinte, o responsável pelo recolhimento do imposto, precisado pelo art. 42, do Código Tributário Nacional, como “qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei” (BRASIL, 1966). O contribuinte está presente nos elementos subjetivos da obrigação tributária, que comportam o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Ao rigor do art. 119, do Código Tributário Nacional, “o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966); por outro lado, o sujeito passivo é o responsável pelo pagamento da obrigação tributária principal, o qual poderá ser o contribuinte ou o responsável, qualificados no art. 121, do mesmo texto legal:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

Portanto, na relação jurídica entabulada em razão do ICMS, o sujeito ativo será um dos Estados da Federação ou o Distrito Federal, já o contribuinte seria o comerciante, tanto é que a Lei Complementar n. 87/1996 disciplina que o “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial,

operações de circulação de mercadoria [...] ainda que as operações [...] se iniciem no exterior” (BRASIL, 1996). Nesse sentido, seria correto afirmar que, tratando-se do fornecimento elétrico, o contribuinte será o concessionário, o permissionário, os autorizados de serviço público de distribuição ou o produtor independente (PAULSEN; MELO, 2012). Porém, em regra, quem paga o imposto é aquele que compra a mercadoria:

Assim, o sujeito que compra uma mercadoria qualquer arca com o ônus do ICMS e, por isso, é chamado de contribuinte. O problema é que o sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS da operação é o comerciante, e não o consumidor. A relação jurídico-tributária se instaura tendo, no polo ativo, o Estado e, no polo passivo, o comerciante, legalmente definido como contribuinte (ALEXANDRE, 2021, p. 380).

Por isso, na realidade prática, a concepção de contribuinte se ramifica em contribuinte de fato e contribuinte de direito, diferenciando-se aquele que realmente solve o tributo e aquele obrigado pela lei que está no polo passivo da relação jurídico-tributária:

Por tudo isso, hoje se fala em contribuinte de fato e em contribuinte de direito. No primeiro conceito estão enquadradas as pessoas que sofrem a incidência econômica do tributo (no exemplo dado, o consumidor), mesmo que formalmente não integrem a relação jurídico-tributária instaurada; no segundo caso, está enquadrada parte das pessoas que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária (no exemplo, o comerciante), sendo obrigadas a efetivamente pagar o tributo ou penalidade pecuniária (nas obrigações acessórias, a classificação não é aplicável) (ALEXANDRE, 2021, p. 380).

A existência do contribuinte de fato e do contribuinte de direito é um aspecto dos tributos indiretos, como o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), referidos impostos possuem repercussão econômica, porque o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, sendo o valor do imposto assumido pelo adquirente da mercadoria, produto ou serviço (BERGAMINI, 2020).

A distinção da definição de contribuinte de direito e de fato é crucial para determinar quem poderá atuar no polo ativo de eventual ação de repetição de indébito, tendo em vista que o art. 166 do Código Tributário Nacional estabelece que a ação será de titularidade daquele que assumiu o encargo – o contribuinte de fato –, com exceção da hipótese de esse autorizar o contribuinte de direito a requerer a restituição (BERGAMINI, 2020).

Ademais, há ainda o instituto da substituição tributária, que tem o fim de simplificar a tributação e reduzir as probabilidades de inadimplemento, por meio do qual um terceiro que

possua relações particulares com o contribuinte e capacidade de colaboração deverá apurar o montante devido e antecipar o pagamento do tributo, substituindo o contribuinte (PAULSEN, 2020).

A substituição tributária sucederá de específica determinação legal, em consequência disso, na seara da cobrança de ICMS sobre a energia elétrica, a lei prevê expressamente que o pagamento será antecipado pela concessionária, assunto esse que será abordado de forma pormenorizada no tópico a seguir.

1.2 O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Como visto anteriormente, o art. 121, do Código Tributário Nacional, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser o contribuinte ou o responsável, sendo “contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; caso contrário, será denominado responsável” (ALEXANDRE, 2021, p. 399). Todavia, é equivocado considerar que o responsável será pessoa aleatória sem qualquer relação com o fato gerador, dado que o próprio Código Tributário Nacional indica a necessidade de vinculação mínima do responsável ao fato gerador (ALEXANDRE, 2021):

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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).

De qualquer modo, a relação do sujeito passivo responsável com o fato gerador do tributo será impessoal e indireta, pois, do contrário, caracterizaria o contribuinte. A título de exemplo tem-se o transportador de uma mercadoria, que possui vínculo com o fato gerador do ICMS, ao qual é facultada a atribuição à posição de sujeito passivo responsável. Grife-se, entretanto, que essa somente poderá advir de inequívoca previsão legal (ALEXANDRE, 2021).

O sujeito passivo responsável se classifica conforme a natureza da responsabilidade, que se dá por substituição ou por transferência (ALEXANDRE, 2021). Com o fim de melhor desenvolver os objetivos do presente estudo, a análise se restringirá à responsabilidade por substituição. A substituição tributária possui alicerce no art. 150, § 7º, da Carta Magna, assim sistematizada:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988a).

Por conseguinte, a substituição tributária ou responsabilidade por substituição equivale a um instrumento para facilitar a tributação, dotando-a de praticidade. Trata-se de modalidade por meio da qual haverá a substituição do contribuinte sem que o ônus tributário seja pessoalmente do substituto, já que se pressupõe que esse possui capacidade de colaboração, por estar em situação que lhe permita apurar e recolher o tributo com recursos adquiridos com o contribuinte (PAULSEN, 2020).

A substituição tributária se classifica em regressiva (para trás), progressiva (para frente) e concomitante (simultânea) (ALEXANDRE, 2021). Essa categorização está associada à posição do responsável na cadeia econômica com relação ao contribuinte e ao momento da retenção, se antes, ao mesmo tempo ou após a verificação do fato gerador (PAULSEN, 2020).

Para Ricardo Alexandre (2021), na substituição regressiva o responsável se encontra em posição posterior ao contribuinte e ao fato gerador. Portanto, haverá a substituição daquele que antecede o substituto, com o pagamento por este da obrigação-tributária que se originou em operação anterior. Essa modalidade se dá, principalmente, na relação estabelecida entre a indústria e os produtores rurais, pois o comerciante teria dificuldade em manter uma organização contábil adequada para recolher o tributo, assim, para facilitar a logística, transfere-se o encargo à indústria, que deverá adimplir o ICMS oriundo da compra que realizou.

Na substituição simultânea, “a obrigação de efetuar o pagamento do tributo surge concomitantemente à operação ou prestação a que o tributo se refere” (ALEXANDRE, p. 415, 2021), nessa categoria, não há antecipação ou postergação do tributo, o qual deverá ser pago logo após a ocorrência do fato gerador.

A substituição progressiva, por sua vez, é o oposto da substituição regressiva. Nessa espécie o tributo é quitado antecipadamente por aquele que está em posição anterior ao contribuinte, assim, a obrigação-tributária surge antes do fato gerador. Como se trata de um pagamento que precede o fato gerador, o valor do tributo será apurado com base na presunção da monta a qual a mercadoria será vendida, com a utilização do regime de valor agregado, previsto no art. 8º, da Lei Complementar n. 87/1996 (ALEXANDRE, 2021). Essa espécie é conjecturada no § 7º do art. 150, da Constituição Federal que prenuncia:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva

ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988a).

Tal prática é recorrente na cadeia econômica formada entre refinarias de combustíveis, distribuidores, postos e consumidores, em que a refinaria será responsável por recolher antecipadamente todo o ICMS que resultará dessas operações. Sublinhe-se que o substituto não terá prejuízos, pois recuperará o valor do tributo quando efetuar a futura venda. A justificativa dessa subversão também é a facilitação da apuração, cobrança e pagamento do tributo, em razão das inúmeras operações de vendas que serão observadas no transcorrer da cadeia de produção e circulação (ALEXANDRE, 2021).

Segundo Leandro Paulsen (2020) ao ICMS pertinente ao regime de substituição tributária se atribui a sigla “ST”, a ser identificado como ICMS-ST. A possibilidade de adoção do regime na apuração e recolhimento do ICMS é escorada no Convênio ICMS n. 142/18⁹ e no art. 6º da Lei Complementar n. 87/96¹⁰ (Lei Kandir), além da previsão constitucional já explorada, constante no art. 150, § 7º, da CF.

A substituição é comumente adotada na cobrança de ICMS sobre operações relativas à energia elétrica, na qual o tributo é recolhido de forma antecipada pela distribuidora. Nesse contexto, passa-se ao estudo do regime de concessão do setor elétrico associado à aplicabilidade da substituição tributária.

1.2.1 O regime de concessão do setor elétrico e a normatização da substituição tributária

Os serviços públicos são de incumbência do Poder Público, sejam prestados diretamente ou por concessão ou permissão, conforme o art. 175 da Constituição Federal que estabelece “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos” (BRASIL, 1988a). Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2020) traduz o serviço público como as obrigações do Estado destinadas a atender as necessidades da sociedade, a ser desempenhado pelo próprio ou por delegados.

⁹ Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes (CONFAZ, 2018).

¹⁰ Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (BRASIL, 1996).

A delegação do serviço público decorre das dificuldades de o Estado prestar pessoalmente e com qualidade todas as atividades de sua incumbência, assim, atribui-se a responsabilidade da execução de determinado serviço público a um terceiro sob o regime de concessão ou permissão, para descentralizar o serviço público. A concessão de serviço público é um contrato administrativo regido pelo direito público, por meio deste transfere-se a execução de um serviço público a outra pessoa, a ser remunerada, normalmente, por tarifa paga pelo usuário (DI PIETRO, 2020).

Sobre o tema, José dos Santos Carvalho Filho (2020) pontua que a delegação do serviço público não faz com que esse deixe de ser público, tanto é que o art. 175 da Constituição Federal (BRASIL, 1988a) consigna de forma expressa que o serviço público é de incumbência do Poder Público, independente de quem o executará, até mesmo porque ainda que o Estado não preste diretamente o serviço público, permanecerá com o direito de regulamentá-lo.

Quanto aos serviços relativos à energia elétrica, embora a Constituição Federal em seu art. 21, XII, alínea *b*¹¹ (BRASIL, 1988a), elenque a titularidade da União da exploração, aproveitamento e instalações de energia elétrica, é lícita a adoção do regime de concessão. Marçal Justen Filho (2014) clarifica que a exclusividade desse serviço se justificaria apenas se esse não fosse passível a se submeter ao regime de competição:

A Lei Geral de Telecomunicações e a legislação pertinente ao setor elétrico insistiram na concepção de um sistema em que a prestação de serviços públicos não se traduzisse na configuração de exploração monopolística, especialmente em face da ampliação da participação da iniciativa privada nesses segmentos.
A exclusividade dependerá da impossibilidade material ou econômica de desempenho do serviço público em regime de competição (JUSTEN FILHO, 2014, p. 750).

Nesse sentido, a descentralização do setor elétrico “foi implementada a partir da década de 90, em razão da necessidade da reestruturação do setor elétrico que englobou a privatização de empresas estatais, instituindo a concorrência para a prestação de serviços públicos e a desverticalização do mercado” (BACELLAR; GONÇALVES, 2021, p. 344), de maneira que o Estado passou a figurar como ente regulador.

A reforma do setor elétrico brasileiro permitiu a evolução do Modelo Estatal (início do século XX a meados da década de 1940) ao Novo Modelo do Setor Elétrico (a partir de

¹¹ Art. 21. Compete à União:

[...]

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

[...]

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos (BRASIL, 1988).

1990), que possibilitou a abertura do setor elétrico à iniciativa privada. Atualmente, o setor possui como protagonistas os agentes institucionais e os agentes econômicos (TOLMASQUIM, 2015). Desse modo:

Agentes institucionais são os que detêm competências e atribuições relacionadas às atividades políticas, regulatórias, fiscalizatórias, de planejamento e viabilização do funcionamento setorial. De outro lado, agentes econômicos são os que detêm concessão, permissão ou autorização para a exploração de atividade econômica de geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica e aqueles consumidores de energia (TOLMASQUIM, 2015, p. 29).

Os agentes institucionais podem executar três atividades, quais sejam: atividades de governo; atividades regulatórias; e, atividades especiais¹². As atividades de governo estão relacionadas ao poder político e “são exercidas pelo Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), pelo Ministério de Minas e Energia (MME) auxiliado pela Empresa de Pesquisa Energética (EPE) e pelo Comitê de Monitoramento do Setor elétrico (CMSE)” (TOLMASQUIM, 2015, p. 30), que, em síntese, propõem, formulam e implementam as políticas e diretrizes do setor energético, bem como monitoram a continuidade e a segurança do setor (TOLMASQUIM, 2015).

As atividades regulatórias, por sua vez, têm o ímpeto de fiscalizar e regular o serviço de fornecimento elétrico, função desempenhada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). A ANEEL, portanto, é uma agência reguladora, que deve pautar-se “por diretrizes e comandos oriundos do poder político [...] [com] independência técnica no exercício de suas atribuições, nos limites de suas competências legais” (TOLMASQUIM, 2015, p. 30).

A ANEEL foi criada pela Lei n. 9.427/1996¹³, “a fim de regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, de acordo com as políticas e diretrizes do governo federal” (TOLMASQUIM, 2015, p. 41). Quanto à estrutura da agência, “seus dirigentes têm estabilidade funcional e mandato fixo, não coincidente com o do chefe do Executivo Federal. Há autonomia de gestão, e suas decisões são independentes” (TOLMASQUIM, 2015, p. 41), logo, não há submissão a outros órgãos.

¹² As atividades especiais não serão abordadas no presente trabalho, já que concernem a “entes de direito privado, que exercem atividades eminentemente técnicas [...]. Essas atividades especiais referem-se à operação e à contabilização de energia do Sistema Interligado Nacional (SIN), executadas respectivamente pelo Operador Nacional do Setor Elétrico (NOS) e pela Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE)” (TOLMASQUIM, 2015, p. 30-31), enquanto a pesquisa se destina ao serviço público de fornecimento elétrico.

¹³ Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências (BRASIL, 1996).

Conforme exposto pela própria ANEEL em seu *site* (2022), ao dispor sobre a estrutura de sua diretoria, tem-se que essa se desenvolve em regime colegiado, sem subordinação hierárquica e como instância administrativa final, nos termos do art. 1º do Anexo 1 do Decreto n. 2.335/1997¹⁴:

Art. 1º A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, autarquia sob regime especial, com personalidade jurídica de direito público e autonomia patrimonial, administrativa e financeira, com sede e foro no Distrito Federal e prazo de duração indeterminado, nos termos da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, vincula-se ao Ministério de Minas e Energia (BRASIL, 1997).

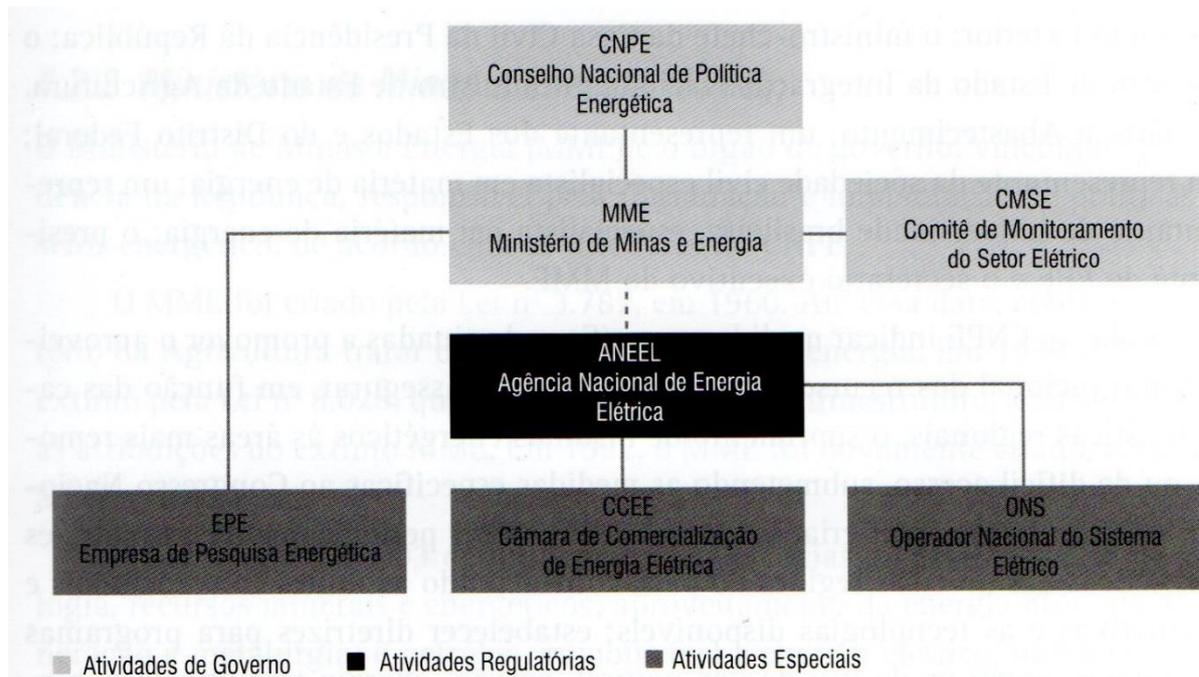
O mesmo decreto no art. 4º de seu anexo 1 estabelece as competências da ANEEL, a contar com 43 incisos, dos quais, destacam-se os seguintes, relacionados ao fornecimento elétrico pelas concessionárias ao consumidor comum:

- I - implementar as políticas e diretrizes do governo federal para a exploração de energia elétrica e o aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica;
[...]
- IV - regular os serviços de energia elétrica, expedindo os atos necessários ao cumprimento das normas estabelecidas pela legislação em vigor;
[...]
- VIII - fixar critérios para cálculo do preço de acesso aos sistemas de transmissão e distribuição e arbitrar seus valores, nos casos de negociação frustrada entre os agentes envolvidos, de modo a garantir aos requerentes o livre acesso, na forma da lei;
[...]
- X - atuar, na forma da lei e do contrato, nos processos de definição e controle dos preços e tarifas, homologando seus valores iniciais, reajustes e revisões, e criar mecanismos de acompanhamento de preços;
[...]
- XIV - fiscalizar a prestação dos serviços e instalações de energia elétrica e aplicar as penalidades regulamentares e contratuais;
- XV - cumprir e fazer cumprir as disposições regulamentares do serviço e as cláusulas dos contratos de concessão ou de permissão e do ato da autorização (BRASIL, 1997).

Por conseguinte, a ANEEL tem papel particular e fundamental para o bom desempenho do setor elétrico brasileiro, com o encargo principal de normatizar a relação entabulada entre consumidor e concessionária. A seguir, apresenta-se a figura 1 para melhor elucidação da concepção de agentes institucionais, na qual se esquematizam os seus integrantes.

¹⁴ Constitui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, autarquia sob regime especial, aprova sua Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e Funções de Confiança e dá outras providências (BRASIL, 1997).

Figura 1 – Agentes institucionais do setor elétrico



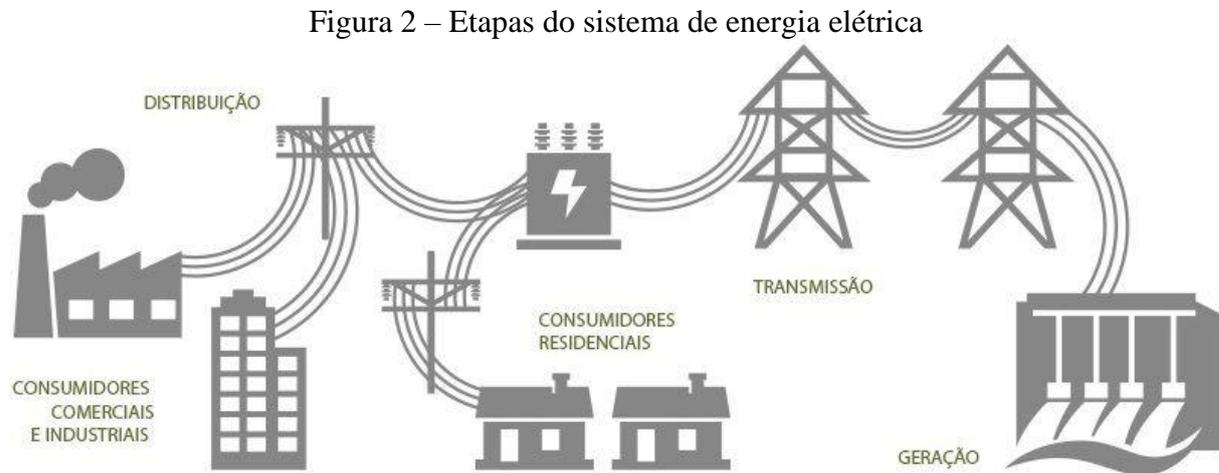
Fonte: Tolmasquim (2015).

Ademais, há ainda os agentes econômicos, que abarcam “os consumidores de energia elétrica e os agentes titulares de concessão, permissão ou autorização para explorar atividades de geração, transmissão, distribuição ou comercialização” (TOLMASQUIM, 2015, p. 51). Os consumidores são agentes econômicos por afetação, pois estão relacionados à atividade econômica do setor elétrico (TOLMASQUIM, 2015).

Os agentes econômicos podem executar três atividades: geração, transmissão e distribuição. Os agentes de geração desempenham a transformação da fonte primária de energia, como a força da água, em energia elétrica, fonte secundária. As concessões são feitas mediante licitação, estão submetidas ao regime de serviço público de geração de energia elétrica, e terão como prazo máximo 35 anos, a ser delimitado em medida que permita a recuperação dos investimentos feitos (TOLMASQUIM, 2015).

Em sequência, os agentes de transmissão são responsáveis, mediante concessão de serviço público, pelo transporte da energia produzida pelo agente de geração à central de distribuição, isto é, “pela implantação e pela operação da rede que liga as usinas às instalações das distribuidoras localizadas junto aos centros de carga” (TOLMASQUIM, 2015, p. 58). Por fim, cabe aos agentes de distribuição a última etapa do sistema de produção energético, com o dever de entregar a energia transportada pelos agentes de transmissão aos consumidores. Os agentes de distribuição também precisam celebrar contrato de concessão e são remunerados por

tarifas pagas pelos usuários (TOLMASQUIM, 2015). Ilustra-se a demarcação do sistema de produção, transmissão e distribuição do sistema elétrico por meio da figura 2:



Fonte: Olivon (2017).

No estado de Goiás, a segregação das atividades de distribuição, geração e transmissão de energia igualmente acompanhou a desverticalização do setor elétrico. A CELG (Centrais Elétricas de Goiás S.A.), foi criada a partir de autorização concedida pela Lei Estadual n. 1.087/1955¹⁵. Ato contínuo, em 13 de março de 1956, foi editado o Decreto Federal n. 38.868¹⁶, que autorizou a companhia a funcionar como empresa de energia elétrica, com a exploração dos serviços de geração, transmissão e distribuição.

Em 1999, a denominação social da empresa foi modificada para Companhia Energética de Goiás (CELG), conforme a Lei n. 13.537/1999¹⁷ do Estado de Goiás. Todavia, em 2004, foi aprovado, por meio da Lei Federal n. 10.848/2004¹⁸, o novo marco regulatório do setor elétrico, que proibiu o exercício conjunto das atividades de distribuição com as atividades de geração e transmissão:

Art. 8º Os arts. 4º, 11, 12, 15 e 17 da Lei no 9.074, de 7 de julho de 1995, passam a vigorar com as seguintes alterações:
"Art. 4º [...]"

¹⁵ Autoriza o Poder Executivo a organizar a empresa CENTRAIS ELÉTRICAS DE GOIÁS S.A e dá outras providências (GOIÁS, 1955).

¹⁶ Concede autorização para funcionar como empresa de energia elétrica a Centrais Elétricas de Goiás S.A. (BRASIL, 1956).

¹⁷ Dispõe sobre a mudança de denominação da Centrais Elétricas de Goiás S/A - CELG para Companhia Energética de Goiás - CELG, a ampliação de seu objetivo social e outras providências (GOIÁS, 1999).

¹⁸ Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis n.ºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências (BRASIL, 2004).

§ 5º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão desenvolver atividades:

I - de geração de energia elétrica;

II - de transmissão de energia elétrica;

[...]

§ 7º As concessionárias e as autorizadas de geração de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão ser coligadas ou controladoras de sociedades que desenvolvam atividades de distribuição de energia elétrica no SIN (BRASIL, 2004).

Por tal razão, em 2007, a concessionária se dividiu em duas e passou a ter as seguintes nomeações: CELG Distribuição S.A. – Celg D e Celg Geração e Transmissão S.A. – CELG G&T, essa mudança resulta diretamente da desverticalização do setor elétrico, com o fito de separar a geração e transmissão da distribuição (MOREIRA, 2008).

Dessarte, conclui-se que, no estado de Goiás, a Celg D figura como substituto tributário responsável pela apuração e recolhimento do ICMS incidente sobre a venda de energia, bem como o seu repasse aos cofres públicos do estado de Goiás. Evidencie-se que a Celg faz parte do Grupo Enel desde fevereiro de 2017, por isso, atualmente a Celg D é denominada Enel Distribuição Goiás, conforme informações disponibilizadas no *site* da distribuidora ([s. d.]). Aliás, é válido destacar que, atualmente a concessão foi vendida pela Enel Distribuição à empresa Equatorial Energia, conforme anunciado pelo Governador Ronaldo Caiado em 23/09/2022 (PAULO, 2022).

Assim, delineou-se a estrutura predominante do setor elétrico brasileiro, com breve exposição acerca das particularidades do estado de Goiás, o que permite uma melhor compreensão da funcionalidade da substituição tributária atinente ao ICMS cobrado sobre a comercialização da energia elétrica.

O Convênio ICMS n. 142/28 prevê expressamente a possibilidade de substituição tributária em operações relativas à energia elétrica, conforme lê-se em sua cláusula sétima, cumulada com o anexo VIII, que complementa a norma indicando a energia elétrica como mercadoria passível à substituição. Nesse caso, o substituto tributário será, somente, a agência distribuidora, que substituirá o contribuinte, aquele que lhe procederá na cadeia econômica. Essa compreensão resulta da previsão expressa do art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a

produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação (BRASIL, 1988b).

Dessa maneira, as agências distribuidoras de energia elétrica são responsáveis pelo pagamento e recolhimento do ICMS aos estados ou ao Distrito Federal, a ser calculado desde a produção até a última operação, a recair sobre o preço final da mercadoria. A base de cálculo será a operação mercantil, tanto é que o Superior Tribunal de Justiça pacificou, por meio da Súmula 391, que “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada” (BRASIL, 2009), de forma a excluir a incidência sobre a operação que não se efetuou por concreto, que seria o caso da demanda contratada e não utilizada¹⁹ (PAULSEN; MELO, 2012).

Ao teor do exposto, tem-se por pertinente adentrar ao estudo da sistematização da substituição tributária e da instituição do ICMS sobre o fornecimento elétrico, tema o qual versará a próxima seção.

¹⁹ Esse assunto será abordado de maneira aprofunda na terceira seção desta monografia.

2 ANÁLISE DA ALÍQUOTA DE ICMS ESTABELECIDADA SOB A ÓTICA DA SELETIVIDADE

A seletividade é um princípio constitucional segundo o qual as alíquotas de determinados tributos poderão ou deverão ser ajustadas de acordo com a natureza ou a finalidade do produto tributado (PAULSEN, 2020). A obrigatoriedade se diferencia conforme o tributo, no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a seletividade será obrigatória, ao passo que para o ICMS, a seletividade será facultativa, nos termos dos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, ambos da Constituição Federal²⁰.

Em linhas gerais, “o princípio da seletividade é a possibilidade que se vale o legislador de atuar elevando ou diminuindo a carga tributária, por meio de alíquota, tendo em vista a essencialidade dos bens e serviços” (SAMPAIO, 2019, *online*). Logo, a seletividade permite que a carga tributária, isto é, a intensidade da tributação, seja balizada conforme a essencialidade do bem. No que se refere à energia elétrica, como exposto na seção anterior, é incontestado o seu caráter essencial à população, contudo tem se observado alíquotas de ICMS elevadas para o setor, mesmo que o legislador tenha a prerrogativa de reduzi-las em vista da essencialidade.

A essencialidade de um bem ou serviço não é prevista expressamente no texto legal, decorre, pois, da interpretação dos direitos fundamentais e dos princípios que norteiam o direito, da qual conclui-se os elementos indispensáveis à sociedade:

A essência é o que constitui as coisas em sua íntegra. Essencial é tudo aquilo que é indispensável e necessário, e dependendo de sua natureza, certos bens ou serviços são entranhados de mais essencialidade que determinados outros. A atual Constituição Federal não traz rol ou ao menos fala quais produtos e serviços devem ser considerados essenciais, parte-se de uma interpretação do texto constitucional juntamente com os princípios do ordenamento jurídico brasileiro, chegando à conclusão que aquilo que atenda às necessidades básicas e indispensáveis humanas, tais como saúde, alimentação, moradia, lazer, serviço de energia elétrica etc. são bens e serviços essenciais (SAMPAIO, 2019, *online*).

²⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV [IV – produtos industrializados]:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 1988).

Para Kiyoshi Harada, a essencialidade da energia elétrica é notável pela simples imaginação de um *blackout* durante 24 horas, que paralisaria a produção e obstaría a circulação de riquezas, podendo ser considerada como “a força motriz que gera o desenvolvimento econômico-social” (HARADA, 2017, p. 48). Sobre o tema, o doutrinador, ao verificar que a alíquota do estado de São Paulo para a venda de energia elétrica é de 25% para o consumo residencial acima de 200 kWh/mês e 12% se inferior a isso, pondera a não observância às possibilidades decorrentes da seletividade²¹.

O autor esclarece que a forma com que a energia elétrica tem sido tributada pauta-se somente na capacidade contributiva, de maneira a desconsiderar a seletividade. A incoerência reside no fato de que a capacidade contributiva seria manifestada por meio do volume do consumo, porém esbarra-se em um impasse, pois se a alíquota é progressiva à medida que o consumo aumenta, por se presumir maior capacidade contributiva, não se pode negar que a alíquota igualmente deveria ser reduzida, em vista de que a essencialidade da energia elétrica seria ainda maior para aquele que tem um consumo elevado (HARADA, 2017).

Nesse sentido, muito embora a Constituição Federal utilize a palavra “poderá” ao se referir à seletividade no ICMS, alguns doutrinadores entendem que essa não é facultativa, mas, em verdade, obrigatória. Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018) concebem que a forma como o art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, foi escrito se traduz em um dever; Roque Carrazza (2013), segue o mesmo raciocínio, optando pela obrigatoriedade da adoção da seletividade na instituição do ICMS pelo legislador:

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. Salientamos 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. [...]

Portanto, a seletividade, no IPI e no ICMS, é obrigatória. Ou, seguindo a trilha constitucional, estes tributos devem ser seletivos, em função da essencialidade do produto industrializado (IPI) ou das mercadorias ou serviços (ICMS) (CARRAZZA, 2013, p. 108-109).

Ao interpretar as doutrinas desses autores, Sampaio (2019) explica que a facultatividade está na escolha de “tornar o ICMS seletivo ou não” (*online*), já que se adotadas alíquotas distintas nas hipóteses de sua incidência, haverá necessariamente que se utilizar o critério da seletividade. Portanto, existindo alíquotas diversas, o critério de diferenciação será

²¹ Valores vigente à época de publicação da obra, em 2017.

obrigatoriamente a seletividade assentada na essencialidade do bem, assim assinala Ricardo Alexandre (2021):

Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais. (ALEXANDRE, 2021, p. 759).

Desse modo, tendo em vista que, geralmente, os legisladores estaduais decidem por elencar diversificadas alíquotas para o ICMS dentre suas hipóteses de incidência, é intransponível a utilização do princípio da seletividade ao graduá-las. Todavia, ainda assim, os estados têm adotado alíquotas elevadas para a energia elétrica, conforme relacionado na Tabela 1, que indica as alíquotas adotadas por todos os estados e o Distrito Federal para os consumidores residenciais:

Tabela 1 – Alíquotas de ICMS praticadas pelos estados para consumidores residenciais

Estado	Alíquotas (consumo KWH)
AC	16% (de 101 a 140) / 25% (acima de 140)
AL	17% (de 31 até 150) / 27% (acima de 150)
AP	25%
AM	25%
BA	25% (de 51 até 150) / 27% (acima de 150)
CE	27%
DF	12% (de 51 a 200) / 21% (de 201 a 500) / 25% (acima de 501)
ES	25%
GO	29%
MA	18% (de 51 a 100) / 20% (de 101 a 500) / 29% (acima de 500)
MT	12% (de 0 até 150) / 17% (acima de 150)
MS	17% (de 50 a 200) / 20% (de 201 a 500) / 25% (acima de 50)
MG	30%
PA	25%
PB	27%
PR	29%
PE	27% (Acima de 140)
PI	22% (de 51 até 200) e 27% acima disso
RJ	20% (de 51 até 300) / 31% (de 301 a 450) / 32% (acima de 451)

Estado	Alíquotas (consumo KWH)
RN	20% (de 51 até 300) / 25% (acima de 300)
RS	25%
RO	17% (até 220) / 20% (acima de 220)
RR	25%
SC	12% (de 51 a 150) / 25% (acima de 150)
SP	12% (de 91 até 200) / 25% (acima de 200)
SE	25% (de 81 a 220) / 27% (acima de 220)
TO	25%

Fonte: Câmara dos Deputados (2022²²).

Como se observa, o Estado de Goiás está entre os estados com maiores alíquotas, em igualdade com o estado do Paraná, ambos com alíquota de 29%, atrás somente de Minas Gerais, com alíquota de 30%. A carga tributária sobre a energia elétrica no estado de Goiás é tão elevada que nos últimos 17 anos, de 2005 a 2021, a concessionária responsável pelo fornecimento elétrico de Goiás (Celg Distribuição S.A. – CELG D) figurou em segundo lugar na lista anual dos 500 maiores contribuintes do ICMS no estado, de acordo com relatório disponibilizado pela Secretaria de Estado da Economia.

Nessa seara, a respeito da cobrança do ICMS feita pelas concessionárias de energia, a Enel Goiás disponibiliza em seu *site* a informação de que é obrigada a cobrar o ICMS diretamente na conta de energia e repassar o valor ao estado. Assim, explica por meio do Quadro 1 que os percentuais das alíquotas de ICMS variam nos seguintes níveis:

Quadro 1 – Alíquotas de ICMS para os diferentes consumidores no estado de Goiás²³

Clientes residenciais ligados à rede monofásica com consumo até 50 kWh	Isentos
Clientes residenciais com consumo entre 51 kWh e 80 kWh	Alíquota de 25%
Clientes residenciais	Alíquota de 29%
Clientes rurais com consumo de até 50 kWh	Isentos
Clientes rurais com consumo superior a 50 kWh	Alíquota de 12%

Fonte: elaborado pela autora (2022).

²² De acordo com o *site* da Câmara dos Deputados a tabela foi obtida no relatório do deputado Elmar Nascimento para o PLP 211/21. As alíquotas transcritas estavam vigentes na época de publicação da matéria, em maio de 2022, e de elaboração do Projeto de Lei, as quais atualmente foram alteradas, como se explanará mais adiante nesta seção.

²³ Alíquotas vigentes na data do acesso, em junho de 2022, as quais atualmente foram alteradas, como se explanará mais adiante nesta seção.

Referidas alíquotas têm fundamento na legislação tributária do estado de Goiás, com fulcro no art. 27 do Código Tributário do estado de Goiás, que institui diferentes níveis de tributação, a depender do tipo do consumo:

Art. 27. As alíquotas do imposto são:

[...]

II - 12% (doze por cento), nas operações internas com os seguintes produtos:

[...]

d) energia elétrica, para o consumo em estabelecimento de produtor rural;

[...]

III - 25% (vinte e cinco por cento), nas operações internas com:

[...]

a) energia elétrica, para consumo em residência de famílias consideradas de baixa renda, conforme definido em regulamento.

[...]

XI - 27% (vinte e sete por cento) nas:

[...]

b) operações internas com:

1. energia elétrica, ressalvado o fornecimento para o consumo em estabelecimento de produtor rural e em residência de famílias consideradas de baixa renda (GOIÁS, 1991).

A despeito dos diversos subníveis de consumidores, nesta pesquisa se dará enfoque ao consumidor que se enquadra no art. 25, XI, *b*, 1, ou seja, os consumidores que não se encaixam nas classes dos incisos anteriores, que são os de baixa renda e os produtores rurais. Nessa linha, embora a Enel Goiás tenha definido em seu *site* o nível mais elevado de tributação (29%) aos consumidores residenciais²⁴, nesse grupo também estão incluídas outras classes, como a comercial²⁵ e a industrial²⁶, conceituadas na Resolução 1.000/2021 da ANEEL²⁷. Assim, no estudo em espeque serão analisados somente estes consumidores²⁸, por serem os que sofrem a incidência da maior alíquota prescrita no estado para as operações internas com energia elétrica.

Dessa forma, vê-se que, em conformidade com o Código Tributário do Estado de Goiás (CTE), a maior alíquota prevista é de 27%, porém, das informações extraídas do *site* da

²⁴ Art. 176. Deve ser classificada na classe residencial a unidade consumidora em imóvel utilizado para fins de moradia, com exceção da subclasse residencial rural [...] (ANEEL, 2021)

²⁵ Art. 182. Deve ser classificada na classe comercial, serviços e outras atividades a unidade consumidora em que sejam desenvolvidas as atividades de prestação de serviços e demais atividades, não contempladas nas demais classes [...] (ANEEL, 2021)

²⁶ Art. 180. Deve ser classificada na classe industrial a unidade consumidora em que sejam desenvolvidas as seguintes atividades estabelecidas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: [...] (ANEEL, 2021)

²⁷ Estabelece as Regras de Prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica; revoga as Resoluções Normativas ANEEL n° 414, de 9 de setembro de 2010; n° 470, de 13 de dezembro de 2011; n° 901, de 8 de dezembro de 2020 e dá outras providências (ANEEL, 2021).

²⁸ Os consumidores serão diferenciados apenas conforme a tensão do fornecimento, em Grupo A ou Grupo B, uma vez que os métodos de faturamento são distintos e implicam na tributação, matéria que será abordada com profundidade na terceira seção.

Enel Goiás, verifica-se que para o cliente residencial comum é cobrada uma alíquota de 29%, excedendo o limite estabelecido pelo CTE.

Referida divergência entre a alíquota praticada e o previsto no CTE se justifica pelo acréscimo de 2% à alíquota prescrita no art. 27 do CTE, que tem fulcro no art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e se destina ao combate à pobreza:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição (BRASIL, 1988b).

Em atenção ao comando legal, o estado de Goiás editou o § 5º do art. 27 do Código Tributário do estado de Goiás, de forma a promover a inclusão de 2% na alíquota das operações internas com produtos selecionados, com arrecadação destinada ao Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás (PROTEGE GOIÁS):

§ 5º A alíquota do imposto incidente nas prestações internas de serviços de comunicação e nas operações internas com gasolina, óleo diesel, energia elétrica, ressalvado o fornecimento para o consumo em estabelecimento de produtor rural e em residência de famílias consideradas de baixa renda, e com os produtos e serviços relacionados no Anexo VII desta Lei fica acrescida de dois pontos percentuais, cujo produto da arrecadação destina-se a prover de recursos o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS. (Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 19925 DE 27/12/2017) (GOIÁS, 1991).

O Fundo PROTEGE Goiás foi criado pela Lei Estadual n. 14.469/2003, a qual define em seu art. 1º o objetivo do fundo, delimitando que esse foi criado para²⁹:

[...] o combate à fome e a erradicação da pobreza, de natureza contábil, destinado a provisionar recursos financeiros às unidades executoras de programas sociais, com o objetivo de viabilizar à população goiana o acesso a níveis dignos de subsistência por meio de ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, saneamento básico, assistência social, reforço de renda familiar e outros programas ou ações de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida (GOIÁS, 2003).

²⁹ Apesar de não ser o foco do trabalho, vale o esclarecimento acerca da destinação dos recursos enviados ao Fundo por meio do ICMS.

Dessa maneira, na prática, a alíquota total de ICMS incidente sobre a venda de energia elétrica em Goiás é de 29%, esse cenário é veemente criticado, até mesmo porque a redação do § 1º do art. 82 do ADCT determina que a adição à alíquota recaia sobre produtos supérfluos. Conseqüentemente, ao majorar a alíquota sobre o fornecimento elétrico com base nesse dispositivo, o legislador goiano equipara a energia elétrica a um bem supérfluo, ou seja, desnecessário e prescindível à sociedade.

Nesse norte, a energia elétrica é inserida no mesmo patamar dos produtos elencados no Anexo VII do CTE, que descreve os bens sujeitos ao acréscimo, tais quais cervejas de malte, sorvetes, bebidas energéticas e isotônicas, refrigerantes, vinhos, fumo, charutos, perfumes, produtos de beleza, pedras preciosas, prata, ouro, bijuterias, revólveres e pistolas, entre outros bens listados no anexo.

É notável que a inclusão da energia elétrica ao lado desses produtos desconsidera o seu caráter essencial, uma vez que os produtos listados são completamente dispensáveis à população, por serem verdadeiramente supérfluos, ao passo que a energia elétrica é crucial para o desenvolvimento e manutenção do Estado, de modo que até mesmo os bens supracitados dependem da energia elétrica para sua produção.

Referido aumento, todavia, não é exclusivo do estado de Goiás, mas também adotado por outros Estados da Federação, tanto é que, recentemente, o Rio de Janeiro editou uma lei criando o adicional de 2% ao ICMS sobre a energia, a qual é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) apresentada pelo procurador-geral da República, Augusto Aras, que considera a lei inconstitucional e contrária ao princípio da seletividade (BRASIL, 2022a).

De todo modo, independente do adicional de 2%, verifica-se que as alíquotas adotadas nos diferentes Estados da Federação são deveras elevadas, por esta razão o procurador-geral da República ingressou com outras 25 ADIs³⁰ contra leis estaduais que elevaram a alíquota do ICMS sobre o fornecimento elétrico em patamar acima da alíquota geral, destacando a violação ao princípio da seletividade por considerar que a energia elétrica é essencial à subsistência digna dos cidadãos (BRASIL, 2022a).

Nessa linha, ao considerar a atual discussão acerca da constitucionalidade das alíquotas empregadas pelos estados na tributação da energia elétrica com o ICMS, é oportuno adentrar

³⁰ Os Estados cuja legislação é questionada, além do Rio de Janeiro, são: ADI 7.131 - Acre; ADI 7.130 - Alagoas; ADI 7.126 - Amapá; ADI 7.129 - Amazonas; ADI 7.128 - Bahia; ADI 7.124 - Ceará; ADI 7.123 - Distrito Federal; ADI 7.125 - Espírito Santo; ADI 7.122 - Goiás; ADI 7.115 - Maranhão; ADI 7.109 - Mato Grosso do Sul; ADI 7.116 - Minas Gerais; ADI 7.111 - Pará; ADI 7.114 - Paraíba; ADI 7.110 - Paraná; ADI 7.108 - Pernambuco; ADI 7.127 - Piauí; ADI 7.121 - Rio Grande do Norte; ADI 7.132 - Rio Grande do Sul; ADI 7.119 - Rondônia; ADI 7.118 - Roraima; ADI 7.117 - Santa Catarina; ADI 7.120 - Sergipe; ADI 7.112 - São Paulo; e, ADI 7.113 - Tocantins (BRASIL, 2022a).

ao estudo do Recurso Extraordinário 714.139, novel julgado que decretou a inconstitucionalidade da cobrança de alíquota majorada sobre a comercialização de energia elétrica, o qual será pormenorizado no tópico a seguir.

2.2 INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ALÍQUOTA MAJORADA SOBRE O FORNECIMENTO ELÉTRICO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 714.139

O Supremo Tribunal Federal (STF) admitiu em regime de repercussão geral o Recurso Extraordinário n. 714.139, gerando o Tema 745 intitulado como “Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS” (BRASIL, 2014).

Discutia-se a constitucionalidade do art. 19, I, *a*, da Lei n. 10.297/1996 do estado de Santa Catarina (SC), que instituía a alíquota de 25% para o ICMS incidente sobre o fornecimento elétrico e os serviços de telecomunicação, enquanto a alíquota geral era de 17%, em face dos arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal.

Os autos de origem consistiam em um mandado de segurança impetrado por Lojas Americanas S/A, perante ato atribuído ao Diretor de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, no qual a impetrante alegar ter o direito de pagar o ICMS incidente sobre os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica com base na alíquota interna de 17%. A impetrante justificou que a cobrança de alíquota em patamar majorado ofende a Constituição Federal e os princípios constitucionais da isonomia, seletividade e essencialidade, por utilizar critério de diferenciação aleatório e desproporcional.

O recurso foi julgado com relatoria do Ministro Marco Aurélio, o qual ponderou que embora a seletividade do ICMS seja facultativa, há um núcleo essencial a ser preservado, o que justificaria o controle judicial na hipótese.

Em seu voto o Ministro destacou que o legislador do estado de Santa Catarina enquadrou a energia elétrica no grupo de produtos supérfluos, entretanto não se pode negar que se trata de um bem e serviço de primeira necessidade, isso porque a Constituição Federal demonstra a utilidade social do setor de energia elétrica, definindo-o como um serviço público de competência da União, conforme seu art. 21, XII, alínea *b*, concomitante ao fato de que a Lei n. 7.883/1989 inclui a energia elétrica no rol de atividades essenciais (BRASIL, 1988; BRASIL, 1989). Em complemento, o Ministro focaliza a relevância da energia elétrica:

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.³ Quanto aos estabelecimentos industriais e comerciais, a importância do bem é autoevidente, 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, 2022b, p. 17).

Nessa esteira, o julgador ratifica que se “adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade” (BRASIL, 2022b, p. 16), e é indubitável que a legislação de SC a havia adotado, já que instituiu alíquotas diferenciadas. Ademais, esclarece que a imposição de alíquotas distintas sobre a energia elétrica não pode ser justificada pela utilização do tributo para fins extrafiscais, uma vez que se trata de “demanda predominantemente inelástica, ante a indispensabilidade.

O acréscimo na tributação não gera realocação dos recursos, porquanto insubstituíveis os itens” (BRASIL, 2022b, p. 17), em outras palavras, não há como desincentivar o consumo de energia elétrica onerando-o por meio do ICMS, pois o consumidor não tem outra opção que não a utilização da energia elétrica. Por conseguinte:

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, a teor dos artigos 1º e 3º, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a óptica do desenvolvimento nacional (BRASIL, 2022b, p. 17).

Por tais razões, o Relator concluiu pela necessidade de readequar a alíquota do estado de Santa Catarina incidente sobre a energia elétrica, que passará a corresponder à alíquota geral, de 17%, finalizando o voto da seguinte maneira:

Provejo parcialmente o 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. Saliento que os requisitos concernentes à restituição e compensação tributária situam-se no âmbito infraconstitucional.

Vencedor o enfoque, eis a 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, 2022b, p. 18-19).

O voto do Relator foi acatado por maioria dos votos dos demais ministros, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Assim, o julgamento do Recurso Extraordinário 714.139 resultou na seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade.

1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço.

2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa.

3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade.

4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateu a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional.

5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: 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.

6. Recurso extraordinário parcialmente provido.

7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21) (BRASIL, 2022b).

Dessa maneira, cumpre analisar os votos que divergiram do relator. O Ministro Alexandre de Moraes entendeu que a legislação analisada estaria em consonância com a Constituição Federal, por aplicar, ao mesmo tempo, o princípio de seletividade e da capacidade contributiva para atribuir efeitos extrafiscais ao ICMS, dado que a forma com que as alíquotas foram estabelecidas reduzia a cobrança dos consumidores com menor capacidade contributiva e desestimulava o desperdício no consumo, evitando a escassez do serviço (BRASIL, 2022b).

Assim, o Ministro pondera que o tratamento diferenciado feito pelo estado de Santa Catarina não ofende à isonomia tributária, por justamente visar “equalizar o ônus das operações com energia elétrica, de modo a cobrar mais de quem consome mais e possui maior capacidade

contributiva, e cobrar menos de quem consome menos e possui menor capacidade contributiva” (BRASIL, 2022b, p. 43).

Em complemento, o Ministro destaca não ser possível estabelecer um critério rígido para a seletividade e essencialidade dos bens sujeitos à tributação do ICMS, pois somente o legislador estadual tem conhecimento da realidade socioeconômica e peculiaridades regionais, sendo de competência deste estabelecer as alíquotas adequadas para o estado em que legisla, norteado pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva; ademais, afirma que o legislador estadual pode estabelecer alíquotas seletivas ao ICMS com efeitos extrafiscais, para incentivar ou não o consumo de determinados bens (BRASIL, 2022b).

Por fim, o Ministro Alexandre de Moraes vota pela regularidade da opção adotada pelo legislador de Santa Catarina com relação à compra de energia elétrica, sugerindo a fixação das seguintes teses para o Tema 745 da Repercussão Geral:

- I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva.
- II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem (BRASIL, 2022b, p. 30-31).

Apesar da adequada fundamentação do voto, é válido indagar como se poderia ter certeza de que o consumo mensal lido corresponderia à capacidade econômica e contributiva do consumidor, na medida em que a capacidade econômica não é um fator objetivo, mas, muitas vezes, subjetivo, não bastando considerar que se um consumidor teve um consumo elevado prontamente terá condições suficientes para adimplir uma fatura mais elevada, dando aval à tributação mais severa.

De igual forma, não é possível afirmar que se uma Unidade Consumidora tem baixo consumo, também terá poucos recursos financeiros, ora, são inúmeras as possibilidades e vivências de cada consumidor, o que mostra a impossibilidade de se parametrizar a capacidade contributiva com base no consumo auferido, sob o risco de incorrer em resultados injustos e destoantes da realidade.

Noutra senda, o segundo voto divergente pertence ao Ministro Gilmar Mendes, que inicia sua fundamentação afirmando que a Constituição Federal não impede que um produto essencial seja tributado com alíquotas variáveis conforme o uso e destinação, desde que respeitados os principais princípios do sistema tributário, como o da capacidade contributiva e o da isonomia. Isto é, depende que o princípio da seletividade e o critério da essencialidade

não podem ser interpretados de maneira isolada, mas devem ser avaliados em conjunto com os demais princípios e normas do sistema tributário nacional.

Ao analisar o recurso, o Ministro pontua que o legislador estadual não desconsiderou o critério da essencialidade por impor alíquotas diferenciadas, mas o cumulou com a observância à capacidade contributiva e ao estímulo ao uso racional de energia elétrica, considerando o seguinte:

Quanto à capacidade contributiva, verifica-se que se resguardou o consumidor residencial e o pequeno produtor rural, em detrimento de atividades econômicas de maior porte. Com isso, foi estabelecida relação entre o volume de energia elétrica consumido, considerada a sua destinação, e a capacidade econômica do contribuinte. [...]

Lado outro, a alíquota reduzida incide de acordo com limitador de consumo, de modo a premiar os consumidores que utilizam de forma moderada bem escasso. Há, portanto, inequívoco e legítimo objetivo extrafiscal: o estímulo a comportamentos conscientes no que concerne ao consumo de energia elétrica (BRASIL, 2022b, p. 116-117).

Ao final, o Ministro Gilmar Mendes vota acompanhando a divergência do Ministro Alexandre de Moraes, por entender que a legislação tributária de Santa Catarina, com relação ao ICMS sobre o fornecimento elétrico, não ofende o art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal.

Necessário pontuar, contudo, que a definição do que seria um “consumo racional de energia elétrica” é complexa, pois o uso deste insumo está associado às mais variadas atividades, seja de cunho residencial ou empresarial/industrial, de maneira que mesmo que o consumidor seja consciente e evite o uso desregrado, poderá ter um grande consumo a depender de suas necessidades, o que implicará em uma maior tributação que, nesse ponto de vista, consistiria em uma penalidade ao consumidor desregrado.

O último voto divergente pertence ao Ministro Roberto Barroso, entretanto, este não foi disponibilizado no inteiro teor do acórdão, assim, passa-se à análise da modulação dos efeitos da decisão.

2.2.1 Modulação dos efeitos da decisão proferida no RE 714.139

Em síntese, o julgamento do Recurso Extraordinário 714.139 resultou na fixação da tese de que seria inconstitucional a adoção de alíquotas sobre as operações de energia elétrica superiores à alíquota das operações em geral, uma vez que utilizada a técnica da seletividade. Em outras palavras, o STF concluiu que se houver variação das alíquotas do ICMS a depender do objeto tributado, obrigatoriamente com base no método da seletividade, deve-se considerar

a essencialidade do produto, o que impediria a cobrança de alíquota majorada sobre a energia elétrica, por óbice da inegável essencialidade desta.

Entretanto, o resultado do julgamento não pode ter aplicabilidade imediata por ofensa à segurança jurídica, até mesmo porque a arrecadação obtida com o ICMS alimenta os cofres públicos, de maneira que uma redução abrupta na arrecadação implicaria na impossibilidade de cumprimento dos planos econômicos estabelecidos pelos estados que tinham como base a receita regularmente auferida por meio das alíquotas anteriormente adotadas. Desse modo, faz-se necessário o estabelecimento de diretrizes que possibilitem a preparação dos estados para a adequada aplicação da decisão.

Por tal razão, foi delimitada a modulação dos efeitos da decisão, de forma a determinar, em linhas gerais, que os efeitos sejam produzidos a partir do exercício financeiro de 2024, que será o primeiro exercício regido pelo próximo plano plurianual (PPA)³¹. Adotou-se a proposta de modulação dos efeitos da decisão apresentada pelo Ministro Dias Toffoli, da qual divergiu somente o Ministro Edson Fachin. O Ministro Dias Toffoli justificou a sua proposta nos seguintes termos:

Em relação ao ICMS sobre energia elétrica, verifica-se que a adoção da tese de repercussão geral acima impactará, de maneira relevante, as finanças de diversos estados, sendo certo, afora isso, que várias unidades federadas editaram leis em dissonância com tal tese, gerando receitas e expectativas de receitas até então tidas legítimas (BRASIL, 2022b, p. 85).

O Ministro seguiu com a exposição de que o impacto da decisão nas contas públicas seria intenso, arrazoando que o *Jota* publicou matéria com a estimativa de que a redefinição da alíquota implicaria em perda anual de cerca de R\$ 26,6 bilhões (BRASIL, 2022); acresceu que nesse período também recebeu governadores de estados e suas procuradorias, que peticionaram nos autos para informar o impacto anual da aplicação da decisão a depender do estado:

[...] de R\$ 19 milhões (Estado de Roraima) a R\$ 3,59 bilhões (Estado de São Paulo). Ainda a título de exemplo, vale citar que, à luz da mesma tabela, o impacto anual será (com arredondamento) de R\$ 1,45 bilhão para o Estado da Bahia; de R\$ 1,66 bilhão para o Estado de Goiás; de R\$ 3,08 bilhões para o Estado de Minas Gerais; de R\$ 3,10 bilhões para o Estado do Paraná; de R\$ 2,32 bilhões para o Estado do Rio de Janeiro; de R\$ 3,26 para o Estado do Rio Grande do Sul; e de R\$ 1,49 para o Estado de Santa Catarina (BRASIL, 2022b, p. 86).

³¹ O Plano Plurianual (PPA) “define as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal, contemplando as despesas de capital [...] e outras delas decorrentes, além daquelas relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, [s. d.], *online*). O PPA é estabelecido por lei e tem vigência por quatro anos, com início no segundo ano de mandato de um presidente e fim ao final do primeiro ano do mandato do presidente que o suceder (BRASIL, [s. d.]).

Dessa maneira, o julgador explicou que a escolha pelo exercício financeiro de 2024, se daria para preservar “o exercício financeiro em andamento (2021) e o próximo (2022), bem como o de 2023, ano em que tomarão posse os Governadores e os Deputados estaduais eleitos em 2022” (BRASIL, 2022b, p. 87).

Consequentemente, é imprescindível explicar que o Recurso Extraordinário 714.139 foi julgado em 18/12/2021, com publicação da decisão da Corte em 15/03/2022, de sorte que ao longo da elaboração desta pesquisa pôde ser observado o imbróglio da concretização dos efeitos da decisão, em especial o Projeto de Lei Complementar n. 18/2022.

O Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 18/2022 teve como casa iniciadora a Câmara dos Deputados, por autoria do Deputado Federal Danilo Forte, e foi apresentado em 11/03/2022. Atualmente, o projeto gerou a Lei Complementar n. 194 de 23/06/2022 que foi sancionada pelo Presidente da República com vetos e voltou para análise pelo Congresso.

Na justificação do projeto o Deputado Federal Danilo Forte sintetiza que a energia elétrica, os combustíveis, as comunicações e o transporte coletivo são bens e serviços essenciais à sociedade brasileira moderna, de forma que as alíquotas de ICMS aplicadas a estes devem ser reduzidas, em vista do princípio da seletividade. Em complemento, o deputado deixa claro que o Projeto de Lei foi elaborado visando, sobretudo, dar maior eficácia à decisão do STF nos autos do RE 714.139:

Nesse sentido, esclarecemos que, pelos fundamentos expostos acima, o Supremo Tribunal Federal recentemente reconheceu, no julgamento do Recurso Extraordinário nº RE 714.139/SC, o direito do contribuinte de recolher o ICMS sobre a energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação, sob o patamar ordinário de 17%, afastando a alíquota mais elevada que incidia sobre tais bens e serviços.

Por tais motivos, apresentamos o presente projeto de lei, que objetiva tornar mais efetivo o comando constitucional da seletividade, encampando o entendimento da Suprema Corte sobre o tema (FORTE, 2022, p. 3)

Assim, o projeto foi ementado com a indicação de que um de seus principais objetivos seria a definição como bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, posto isso, como o foco deste estudo é a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, abordaremos somente esse ponto do projeto.

Como citado anteriormente, o PLP já passou por diversos trâmites e resultou na geração da Lei Complementar (LC) n. 194 de 23/06/2022, cujos vetos se encontram em tramitação. Logo, cumpre verificar o atual texto da lei, que alterou o Código Tributário Nacional e a Lei Kandir.

No Código Tributário Nacional houve a inclusão do art. 18-A, com redação a seguir transcrita, definindo expressamente a energia elétrica como essencial, que não pode ser equiparada a um bem supérfluo, de forma a vedar a instituição de alíquotas superiores à alíquota geral, permitindo a disposição de alíquotas reduzidas, com o esclarecimento de que essa redução não poderia resultar em percentual superior à alíquota vigente na época da publicação da nova norma.

Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no caput deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo (BRASIL, 1966).

Logo, coloca-se fim à discussão acerca da essencialidade ou não da energia elétrica, já que o legislador a descreveu como essencial na norma, positivando-a no meio jurídico. No mais, a LC n. 194/2022 alterou a Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), incluindo em seu art. 3º o inciso X, que isenta o ICMS sobre “serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica” (BRASIL, 1996). Ademais, também houve a inclusão do art. 32-A na Lei Kandir, nos seguintes termos:

Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no caput deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.

§ 2º No que se refere aos combustíveis, a alíquota definida conforme o disposto no § 1º deste artigo servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (ad rem) a que se refere a alínea b do inciso V do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022 (BRASIL, 1996).

O artigo supratranscrito reitera o caráter essencial da energia elétrica, além de ratificar que o patamar da alíquota não poderá ser superior ao da alíquota geral do estado. Dessa forma, referidas alterações conferem aplicabilidade prática ao Recurso Extraordinário 714.139, por conceder força de norma ao julgado.

É necessário destacar o inciso X, acrescido no art. 3º da Lei Kandir, do qual é possível deduzir que, a transmissão, a distribuição e demais encargos associados a operações com energia elétrica são vistos pelo legislador como serviços, o que não permite a incidência do ICMS, adstrito a mercadorias.

Ademais, se antes existiam dúvidas quando à obrigatoriedade ou não da seletividade do ICMS pelo fato de que a Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, III, utiliza da expressão “poderá” ao tratar da aplicabilidade da seletividade em função da essencialidade no ICMS, agora é manifesto que, ao menos em certa medida, é indispensável que o legislador observe o princípio da seletividade em vista da essencialidade do item tributado, tendo em vista que para os bens e serviços classificados como essenciais pela LC n. 194/2022 será obrigatória a fixação de alíquotas inferiores às alíquotas gerais e às alíquotas instituídas para os produtos considerados supérfluos.

Inobstante às vantagens concedidas ao consumidor/contribuinte pelas mudanças que serão implementadas nas alíquotas, é preciso considerar que a redução das alíquotas implicará em redução considerável da receita dos estados, tal qual foi suscitado pelo Ministro Dias Toffoli ao propor a modulação dos efeitos do RE 714.139, o que torna necessária a introdução de medidas para mitigar o impacto econômico.

É válido ressaltar que o planejamento preventivo do legislador com análise para administrar eventuais ônus, é fundamental para que a norma não se torne inócua, pois se a sua adoção prática provocar numerosos prejuízos ao ente tributante, em pouco tempo a legislação se tornará uma norma existente apenas no plano ideal. Por conseguinte, a LC n. 194/2022 estipulou uma forma de amenizar a redução da verba arrecadada, descrita em seu art. 3º, que dispõe o seguinte:

Art. 3º A União deduzirá do valor das parcelas dos contratos de dívida do Estado ou do Distrito Federal administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, independentemente de formalização de aditivo contratual, as perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal ocorridas no exercício de 2022 decorrentes da redução da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que exceda ao percentual de 5% (cinco por cento) em relação à arrecadação deste tributo no ano de 2021 (BRASIL, 2022c).

Dessa maneira, a União se responsabilizará por ressarcir os estados e o Distrito Federal pelas perdas decorrentes da redução do ICMS que excedam 5% do que fora arrecadado em 2021, por meio de dedução dos contratos de dívida administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

No mais, conforme o § 4º do artigo mencionado, os estados e o Distrito Federal poderão deixar de pagar dívida com qualquer credor, nacional ou internacional, em que haja garantia da União, independente de aditivo contratual.

Em acréscimo, caso o estado ou o Distrito Federal não tenha dívida administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional ou com garantia da União, ou o saldo dessas não seja suficiente para compensar a perda, o § 5º do mesmo artigo possibilita que a verba seja compensada no exercício de 2023 “por meio da apropriação da parcela da União relativa à Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) até o limite do valor da perda” (BRASIL, 2022c, *online*).

Nessa toada, nota-se que o Recurso Extraordinário 714.139, em tese, colocou fim às controvérsias relativas à adoção da seletividade em função da essencialidade no ICMS, permitindo o entendimento de que se o bem tributado for essencial, a seletividade será obrigatória, com o intuito principal de preservar o acesso igualitário a esses bens.

Destarte, percebe-se que, embora muito recente, o julgado já gerou efeitos concretos, como a Lei Complementar n. 194/2022, ora analisada, anterior, inclusive, à data estipulada pelos Ministros do STF para exigência do cumprimento da decisão. Desse modo, é possível constatar a urgência do tema, bem como a evidência da necessidade de redução das alíquotas que até então recaiam sobre a energia elétrica, pelo fato do julgado ter sido tão rapidamente acatado pelo legislador.

No mais, tão logo publicado o julgamento e sancionada a lei complementar, a benesse da redução já pôde ser observada pelos contribuintes, tanto é que em 27 de junho de 2022 o Governador de Goiás, Ronaldo Caiado, anunciou a redução das alíquotas do ICMS sobre combustíveis, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo. No caso da energia elétrica houve a redução das alíquotas para 17%, seja para os consumidores em geral ou para as famílias baixa renda, para os quais as alíquotas anteriores eram de 29% e 25%, respectivamente (APÓS..., 2022).

Comprovando-se os proveitos aos consumidores decorrentes da publicação da LC n. 194/2022, o Ministério de Minas e Energia (MME) o impacto potencial que as reduções nos tributos provocará, exemplificando uma redução de 13% no valor da fatura para os consumidores da classe residencial, industrial e comercial do Rio de Janeiro; 16% para os

consumidores residenciais e 9% para os da classe comercial de Minas Gerais; 9% para os consumidores da classe residencial de São Paulo; e, 10% para os consumidores residenciais e comerciais da Bahia (BRASIL, 2022d).

Por fim, é válido ponderar que mesmo os princípios sendo normas mais abstratas, influenciam fortemente o entendimento jurisprudencial, o qual é capaz de provocar alterações na legislação, tal qual visto nessa seção, já que o julgamento do STF em observância ao princípio da seletividade gerou alterações relevantes na legislação que disciplina o ICMS, ainda que provocando iminente redução na receita dos estados e do Distrito Federal.

3 A COBRANÇA DE ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA

Por fim, superadas as questões primordiais e basilares que abarcam a temática do ICMS incidente sobre a energia elétrica, convém adentrar ao estudo de um dos assuntos mais polêmicos que a envolve: a cobrança de ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica.

Muito se discute sobre a exigibilidade da tributação pelo ICMS sobre os valores cobrados pelas concessionárias a título de demanda contratada, para compreensão da controvérsia é indispensável o entendimento da origem e justificativa desses custos, o que será feito a seguir.

3.1 DIFERENÇAS REGULATÓRIAS ENTRE OS CONSUMIDORES DE GRUPO “A” E GRUPO “B”: CLASSIFICAÇÃO E TARIFICAÇÃO

Em proêmio, é preciso destacar que as cobranças supracitadas apenas são verificadas para um grupo específico de consumidores, os consumidores de Grupo “A”. Assim, é preciso esclarecer que os consumidores de energia elétrica são classificados em dois grandes grupos: Grupo “A” e Grupo “B”. Essa distinção é feita pela própria ANEEL e tem como critério a tensão contratada pelo consumidor, leia-se a definição constante no art. 2º, XXIII e XXIV, da Resolução 1.000/2021 da ANEEL:

XXIII - grupo A: grupamento composto de unidades consumidoras com conexão em tensão maior ou igual a 2,3 kV, ou atendidas a partir de sistema subterrâneo de distribuição em tensão menor que 2,3 kV, e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) subgrupo A1: tensão de conexão maior ou igual a 230 kV;
- b) subgrupo A2: tensão de conexão maior ou igual a 88 kV e menor ou igual a 138 kV;
- c) subgrupo A3: tensão de conexão igual a 69 kV;
- d) subgrupo A3a: tensão de conexão maior ou igual a 30 kV e menor ou igual a 44 kV;
- e) subgrupo A4: tensão de conexão maior ou igual a 2,3 kV e menor ou igual a 25 kV;
- e
- f) subgrupo AS: tensão de conexão menor que 2,3 kV, a partir de sistema subterrâneo de distribuição;

XXIV - grupo B: grupamento composto de unidades consumidoras com conexão em tensão menor que 2,3 kV e subdividido nos seguintes subgrupos:

- a) subgrupo B1: residencial;
- b) subgrupo B2: rural;
- c) subgrupo B3: demais classes; e
- d) subgrupo B4: Iluminação Pública (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021)

Logo, em geral, consumidores que precisam de um fornecimento elétrico cuja tensão seja superior a 2,3 kV são enquadrados no Grupo A, comumente, esses são conhecidos como “grandes consumidores” e “consumidores de alta tensão”. Em complemento, o art. 23, I, da mesma Resolução, reforça a distinção entre os grupos:

Art.23. A distribuidora deve definir o grupo e o nível de tensão de conexão ao sistema elétrico, observados os critérios a seguir:

I - para unidade consumidora:

- a) Grupo B, com tensão menor que 2,3 kV em rede aérea: se a carga e a potência de geração instalada na unidade consumidora forem iguais ou menores que 75 kW;
- b) Grupo B, com tensão menor que 2,3 kV em sistema subterrâneo: até o limite de potência instalada, conforme padrão de atendimento da distribuidora, observado o direito de opção para o subgrupo AS do Grupo A disposto no § 3º;
- c) Grupo A, com tensão maior ou igual a 2,3 kV e menor que 69 kV: se a carga ou a potência instalada de geração na unidade consumidora forem maiores que 75 kW e a maior demanda a ser contratada for menor ou igual a 2.500 kW; e
- d) Grupo A, com tensão maior ou igual a 69 kV: se a maior demanda a ser contratada for maior que 2.500 kW (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021)

Normalmente, o Grupo A é composto por indústrias e comércios, de médio a grande porte, nos casos em que a garantia de um fornecimento elétrico em maior escala é essencial ao desenvolvimento da atividade econômica. Dessa maneira, a distinção traçada pelo agente regulador é fundamental, tendo em vista que o elevado consumo poderá acarretar prejuízo aos demais consumidores e à rede elétrica, já que a rede de média ou alta tensão exige estudos e adaptações prévias pela concessionária, para o qual a rede de baixa tensão não é apta.

Isso posto, o consumidor que se classifique como Grupo A, por necessitar de uma carga maior, deverá comunicar à concessionária e informar a demanda que deseja, desse modo, a concessionária irá se preparar tecnicamente para ter sempre à disposição do consumidor a demanda contratada. Nesse ponto, é válido trazer à baila a definição de demanda, que é a “média das potências elétricas ativas ou reativas, injetada ou requerida do sistema elétrico de distribuição durante um intervalo de tempo especificado” (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021, *online*), conforme o art. 2º, XI, da Res. 1.000/2021 da ANEEL.

Por conseguinte, o consumidor de Grupo A se diferencia do consumidor de Grupo B por requisitar uma tensão de fornecimento maior e por ter uma demanda fixa a ser fornecida pela concessionária, ao passo que o consumidor de Grupo B não tem um consumo prévio determinado à sua disposição, mas consumirá de acordo com suas necessidades, o que será auferido pela distribuidora ao final do mês e poderá variar substancialmente a cada medição.

Portanto, o consumidor de Grupo A possui uma “demanda contratada”, que consiste na “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela

distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em kW (quilowatts)” (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021, *online*), nos termos do art. 2º, XII, da Res. 1.000/2021 da ANEEL.

Em razão das distinções destacadas, a ANEEL elenca parâmetros diferenciados ao consumidor de Grupo A, como a forma de contratação e de tarifação. Assim, os consumidores de Grupo A deverão celebrar com a distribuidora dois contratos, o CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição) e o CCER (Contrato de Compra de Energia Regulada), como previsto no art. 127, I e II, da Res. 1.000/2021 da ANEEL.

O CCER tem por objeto a energia elétrica a ser consumida, enquanto o CUSD prevê a demanda de potência elétrica solicitada ao sistema elétrico, um fato a se destacar é que o CUSD se destina a remunerar o uso das instalações elétricas necessários ao suprimento, a qualquer momento, da demanda contratada.

A contratação prévia da demanda a ser utilizada pelos consumidores de Grupo A é indispensável, pois implica na garantia de disponibilização da potência total a todo momento, de forma que a concessionária deverá investir na construção, manutenção e melhoria de linhas e subestações para possibilitar o fornecimento da demanda declarada pelo consumidor.

Assim, adentra-se a um ponto importante, a tarifação destes consumidores, já que estes se obrigam a pagar por toda a demanda contratada, ainda que não a utilize por completo em determinado mês, pois a concessionária garante a disponibilização desta para quando o consumidor precisar utilizá-la.

Nesse sentido, a ANEEL prevê quatro principais modalidades tarifárias: a convencional, a horária branca, a horária verde e a horária azul. Para os consumidores Grupo B, a Res. 1.000/2021 da ANEEL estabelece como regra geral a modalidade tarifária convencional, já para os consumidores Grupo A, indica as modalidades tarifárias horária azul e verde, a depender da tensão de conexão, observe:

Art. 219. A unidade consumidora do grupo B deve ser enquadrada nas seguintes modalidades tarifárias:

I - convencional: de forma compulsória e automática para todas as unidades consumidoras; e

II - horária branca: de acordo com a opção do consumidor, sendo vedada a aplicação para unidade consumidora:

a) das subclasses baixa renda da classe residencial;

b) da classe iluminação pública; e

c) faturada pela modalidade de pré-pagamento.

Art. 220. A unidade consumidora do grupo A deve ser enquadrada nas seguintes modalidades tarifárias:

I - no caso de tensão de conexão maior ou igual a 69 kV: horária azul; e

II - no caso de tensão de conexão menor que 69 kV: horária azul ou verde, de acordo com a opção do consumidor (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021).

A modalidade tarifária convencional, destinada ao Grupo B, “é caracterizada por uma única tarifa para o consumo de energia, sem segmentação horária no dia” (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021, *online*), nos termos do art. 211 da Res. 1.000/2021 da ANEEL. Dessa forma, o consumidor de Grupo B paga uma tarifa única relativa ao consumo de energia, o que era denominado pela antiga Res. 414/2010 da ANEEL (revogada pela Res. 1.000/2021) como “tarifa monômnia”.

Para melhor elucidação, seguem as Figuras 3 e 4, com trechos de uma fatura de Grupo B disponibilizada pela Enel Goiás em seu *site*, demonstrando os elementos que compõem a conta, na qual resta evidente que é considerado somente o consumo auferido na leitura atual³²:

Figura 3 – Exemplo de fatura de consumidor Grupo B

3 Dados técnicos da unidade consumidora.

6 Mês do seu consumo.

7 Código para cadastro de débito automático. Solicite este serviço em seu banco.

8 Aqui você encontra as informações do seu medidor, sua leitura anterior, atual e a próxima, fator multiplicador, consumo registrado e quantidade de dias consumidos.

9 Além do consumo atual, você acompanha o consumo dos últimos 12 meses.

Fonte: Enel Goiás ([s. d.]a).

Figura 4 – Exemplo de fatura de consumidor Grupo B

10 Aqui você encontra todos os itens que compõem a sua conta de energia.

Fonte: Enel Goiás ([s. d.]a).

Descrição de Faturamento			
ADICIONAL BANDEIRA AMARELA	150,00	0,015180	2,27
CONSUMO KWH + ICMS/PIS/COFINS	150,00	0,852910	127,93
CONTRIB. CUSTEIO DA ILUMIN. PUBLI	0,000000		9,25

Por outro lado, as modalidades tarifárias destinadas ao Grupo A, horária azul e horária verde, são mais complexas, pois são compostas por mais de um elemento. Estas são precisadas pelos arts. 213 e 214 da Res. 1.000/2021 da ANEEL:

³² O consumo é indicado por “CONSUMO KWH”, único componente da fatura além do adicional de bandeira vermelha (que será adicionado à tarifa que recai sobre o consumo) e da contribuição de iluminação pública.

Art. 213. A modalidade tarifária horária verde é caracterizada por:

I - 1 (uma) tarifa para a demanda, sem segmentação horária;

II - 1 (uma) tarifa para o consumo de energia elétrica para o posto tarifário ponta; e

III - 1 (uma) tarifa para o consumo de energia elétrica para o posto tarifário fora de ponta.

Art. 214. A modalidade tarifária horária azul é caracterizada por:

I - 1 (uma) tarifa para a demanda para o posto tarifário ponta;

II - 1 (uma) tarifa para a demanda para o posto tarifário fora de ponta;

III - 1 (uma) tarifa para o consumo de energia elétrica para o posto tarifário ponta; e

IV - 1 (uma) tarifa para o consumo de energia elétrica para o posto tarifário fora de ponta (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021).

Desse modo, diferentemente da modalidade tarifária convencional, as modalidades tarifárias horária azul e horária verde possuem tarifas distintas que compõem o valor total a ser cobrado na fatura. Da leitura dos artigos supratranscritos, nota-se que os principais componentes das tarifas são a demanda e o consumo, razão pela qual a revogada Resolução 414/2010 da ANEEL definia a modalidade tarifária dos consumidores de Grupo A como “binômia”.

Nesse sentido, é comum à tarifa horária verde e azul a cobrança tanto da demanda contratada, como do consumo auferido mensalmente, de maneira que essas modalidades destoam somente com relação à cobrança da demanda. Na tarifa horária verde a demanda é cobrada sem diferenciação de valores em razão do horário, ao passo que na tarifa horária azul, o valor da demanda variará conforme a segmentação horária de ponta e fora de ponta.

Quanto ao mais, as duas tarifas dispõem o mesmo para a energia consumida, com tarifas diferenciadas para os postos tarifários ponta e fora de ponta. Nessa linha, convém esclarecer brevemente as definições de ponta e fora de ponta. Esses são modalidades de postos tarifários, que são períodos definidos do dia para aplicação de tarifas variadas sobre o consumo auferido, conforme classificação constante no art. 2º, da Resolução 1.000/2021:

XXXVIII - posto tarifário: período em horas para aplicação das tarifas de forma diferenciada ao longo do dia, considerando a seguinte divisão:

a) posto tarifário ponta: período composto por 3 horas diárias consecutivas definidas pela distribuidora considerando a curva de carga de seu sistema elétrico, aprovado pela ANEEL para toda a área de concessão ou permissão, não se aplicando aos sábados, domingos, terça-feira de carnaval, sexta-feira da Paixão, Corpus Christi e aos feriados nacionais dos dias 1º de janeiro, 21 de abril, 1º de maio, 7 de setembro, 12 de outubro, 2 de novembro, 15 de novembro e 25 de dezembro;

b) posto tarifário intermediário: período de duas horas, sendo uma hora imediatamente anterior e outra imediatamente posterior ao horário de ponta, aplicado apenas para o grupo B; e

c) posto tarifário fora de ponta: período composto pelo conjunto das horas diárias consecutivas e complementares àquelas definidas nos postos ponta e, para o grupo B, intermediário (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021).

Nesse norte, em uma definição simplificada, pode-se dizer que posto tarifário ponta e posto tarifário fora de ponta contém períodos diversos do dia que implicam na variação da tarifa a ser calculada para o consumo efetuado naquele intervalo.

Assim, o posto tarifário ponta é “considerado o horário de 3 horas consecutivas, geralmente das 18h às 21h excluindo sábado, domingo e feriados. Nesse período, geralmente o preço costuma ser o triplo do que geralmente é cobrado em outros horários” (VOIGTH, 2022, *online*) e o posto tarifário fora de ponta “geralmente [...] é das 00:00 às 17:59 e das 21:00 às 23:59. Nesse intervalo não ocorre aumento da tarifa energética ou acréscimos da demanda, pois o intuito é que ocorra um aumento na utilização nesse período, tendo em vista que há um menor fluxo de consumo” (VOIGTH, 2022, *online*).

No mais, para fins didáticos, apresenta-se a Figura 5, com trechos de uma fatura de grupo A, disponibilizada pela Enel Goiás, na qual é possível notar que o valor da conta é composto não somente pela energia consumida na leitura mensal, mas também pela demanda contratada:

Figura 5 – Exemplo de fatura de consumidor Grupo A

LANÇAMENTOS							
PRODUTO	QUANTIDADE	TARIFA	VALOR	PRODUTO	QUANTIDADE	TARIFA	VALOR
UFER FP	565,8	0,324570	*****183,64	UFER P	117,68	0,324570	*****38,19
UFER HR	29,52	0,324570	*****9,58	DIFERENÇA DE DEMANDA	709,3882	16,266160	****11.539,01
DESCONTO RURAL 10%		0,000000	***-1.587,26	DESCONTO RURAL 10%		0,000000	*****-51,79
DESCONTO 80% IRRIGACAO E		0,000000	***-4.644,20	DESCONTO 80% IRRIGACAO E		0,000000	****-786,80
AQUICULTURA				AQUICULTURA			
DEMANDA	233,0112	16,266160	****3.790,19	CONSUMO P	27,3	1,535420	*****41,91
CONSUMO HR	19670,16	0,353760	****6.958,51	CONSUMO FP	10332	0,353760	****3.655,04
ADICIONAL BANDEIRA VERMELHA P	27,3	0,059930	*****1,63	ADICIONAL BANDEIRA VERMELHA FP	10332	0,059930	*****619,19
ADICIONAL BANDEIRA VERMELHA HR	19670,16	0,059930	****1.178,83				

Fonte: Enel Goiás ([s. d.]b).

Nota-se que são lançadas na fatura a demanda contratada e a leitura dos postos tarifários de ponta e fora de ponta³³. Portanto, independentemente da modalidade tarifária adotada pelo consumidor Grupo A, seja a horária verde ou horária azul, em ambos os casos a cobrança será concebida com base em dois fatores: a demanda contratada e a energia consumida.

É válido destacar que a demanda contratada e a energia consumida se diferenciam, inclusive, pelo fator da medição, essa sendo medida em kWh e aquela em kW, como explica Maurício Camilo Cesconetto Rodrigues, “devemos evitar a confusão entre demanda contratada, que tem relação com o dimensionamento da instalação (medido em kW, considera a maior

³³ Na fatura esses elementos estão descritos como: demanda, consumo P e consumo FP. Destaca-se que a fatura disponibilizada pela Concessionária é de um consumidor da subclasse rural, razão pela qual os elementos que a compõem em sua integralidade não são universais a todos os consumidores de Grupo A, como os descontos para consumidor rural e irrigação, benefícios exclusivos desse grupo.

potência observada durante as medições), e energia efetivamente consumida expressa em kWh” (2014, p. 44).

Por conseguinte, essa composição dupla da fatura tem gerado controvérsias acerca da adequada tributação pelo ICMS, uma vez que a maior parte dos consumidores considera indevida a incidência de ICMS sobre a demanda contratada, discussão essa que será abordada no próximo tópico.

3.2 A DEMANDA CONTRATADA COMO BASE DE CÁLCULO PARA O ICMS

Por muitos anos um debate acalorado se processou pelas diversas instâncias do judiciário: a validade ou não da cobrança de ICMS sobre a demanda contratada nas faturas de energia elétrica. A discussão teve grande repercussão, movida pela insatisfação dos consumidores em pagar o tributo exarado sobre a demanda contratada.

O principal argumento dos contrários à tributação da demanda contratada pelo ICMS seria que não há fato gerador para tanto, uma vez que a demanda contratada não corresponde à energia que efetivamente circulou por meio da comercialização, mas se trata de um caráter meramente contratual para assegurar a potência energética a ser disponibilizada ao consumidor a qualquer momento. Logo, sustenta-se que:

[...] como o núcleo do fato gerador do ICMS é a circulação da mercadoria, no caso, a energia elétrica, se não houve a transferência (efetiva utilização da energia disponibilizada) para o contribuinte, não ocorreu o fato impositivo do tributo, conforme entendimento expresso do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 343.952/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON (BRASIL, 2020, p. 23-24).

Com o fito de pôr fim às controvérsias, o STJ editou a Súmula 391, publicada em 07/10/2009, explicitando que “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada” (BRASIL, 2009).

Ainda assim, as discussões permaneceram, tanto é que o STF admitiu em regime de repercussão geral o Recurso Extraordinário n. 593.824, cadastrado no Tema 176, designado como: “inclusão dos valores pagos a título de “demanda contratada” na base de cálculo do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica” (BRASIL, 2009). O recurso em questão apenas transitou em julgado em 25/02/2021, confira-se a ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE

TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. VALOR COBRADO A TÍTULO DE DEMANDA CONTRATADA OU DE POTÊNCIA.

1. Tese jurídica atribuída ao Tema 176 da sistemática da repercussão geral: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.
2. À luz do atual ordenamento jurídico, constata-se que não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica valores decorrentes de relação jurídica diversa do consumo de energia elétrica.
3. Não se depreende o consumo de energia elétrica somente pela disponibilização de demanda de potência ativa. Na espécie, há clara distinção entre a política tarifária do setor elétrico e a delimitação da regra-matriz do ICMS.
4. Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada.
5. Tese: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.
6. Recurso extraordinário a que nega provimento (BRASIL, 2020).

Figurava como impetrado na demanda o estado de Santa Catarina, o qual arguia que a demanda reservada não é uma energia não consumida, mas, em verdade, simboliza a disponibilização de potência ao cliente, somado à premissa de que o fato gerador acontece no momento da conexão entre a rede da distribuidora e a unidade consumidora. Desse modo, o fato gerador ocorrerá sempre que houver a conexão da potência contratada à Unidade Consumidora.

Quanto à base de cálculo, o estado de Santa Catarina sustentou que essa era composta pelo valor total da operação, incluindo todos os itens que integram a fatura. Logo, o valor a ser computado para a tributação abarca a demanda contratada, como todos os demais itens cobrados pela concessionária distribuidora.

Todavia, o STF entendeu que o ICMS apenas poderá incidir sobre o efetivo consumo de energia elétrica, com a assertiva de que a mera disponibilização de demanda de potência ativa não configura consumo, o que obsta a tributação pelo ICMS.

O Ministro Edson Fachin, relator do recurso, ponderou que embora a disponibilização da demanda contratada gere custos à concessionária, essa não se confunde com a energia efetivamente comercializada e consumida pelo consumidor. Dessa forma, o Ministro infere que a cobrança pela demanda contratada consiste em política tarifária do setor elétrico, que não se enquadra na delimitação do fato gerador do ICMS. Veja-se trechos da fundamentação do Relator nesse aspecto:

A disponibilização de potência elétrica gera custos à concessionária, e por isso deve ser integralmente paga. No entanto, não corresponde ao consumo de energia elétrica, que é o que efetivamente foi utilizado com a ligação de equipamentos e máquinas, podendo ser maior ou menor do que o que foi disponibilizado.

[...]

Chega-se, portanto, agora sob a ótica constitucional, à conclusão de que a demanda de potência elétrica não é passível, per se, de tributação via ICMS, a despeito de sua legítima cobrança tarifária pela prestação de serviço de energia elétrica. Isso porque não se depreende o consumo de energia somente pela disponibilização de demanda de potência ativa. Na espécie, há clara distinção entre a política tarifária do setor elétrico e a delimitação da regra-matriz do imposto em comento. Assim, a meu ver, o acórdão recorrido não destoaria da atual ordem constitucional, porquanto o imposto deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negociação jurídica consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada.

Assim, a meu ver, o acórdão recorrido não destoaria da atual ordem constitucional, porquanto o imposto deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negociação jurídica consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada (BRASIL, 2020, p. 16-18).

Assim, o Ministro entende que a cobrança relativa à demanda contratada se traduz, meramente, nos custos operacionais concernentes à disponibilização da potência contratada, discrepando do efetivo consumo, único apto a ser tributado pelo ICMS.

A compreensão do Ministro não diverge da interpretação doutrinária, a título de exemplo, cita-se Adolpho Bergamini, com a compreensão de que a base de cálculo do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica deve se restringir à energia efetivamente comercializada, excluindo-se o valor da demanda contratada, já que essa tem somente o condão de garantir o fornecimento da energia reservada, o que não significa que essa será efetivamente consumida. Nessa lógica, se não há garantia de que a energia reservada será consumida, também não há de que essa será comercializada, inibindo a imposição do ICMS (BERGAMINI, 2020).

Não obstante, o entendimento do STF não foi pacífico, havendo divergência por parte dos Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio. O Ministro Alexandre de Moraes abriu a divergência assinalando que é necessário considerar a natureza peculiar da energia elétrica, que diverge consideravelmente dos outros bens tributáveis pelo ICMS:

Pois bem: se estivéssemos tratando da circulação de uma mercadoria comum - passível de ser produzida, armazenada e disponibilizada em etapas bem delimitadas como: produção, armazenamento, transporte, distribuição e consumo - provavelmente acompanharia o Voto do ilustre Ministro relator, o qual manteve decisão favorável à empresa impetrante para excluir a “demanda contratada” da base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, corroborando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e grande parte dos doutrinadores do Direito Tributário (BRASIL, 2020, p. 30).

O Ministro destaca que a própria Constituição Federal confere tratamento diferenciado à energia elétrica, com abordagem que não exige de forma expressa a “circulação de mercadorias” para esta, trazendo à baila os seguintes artigos para comparação:

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;

[...]

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (BRASIL, 1988a).

O julgador dá ênfase ao fato de que a Constituição Federal tratou de maneira especial o ICMS sobre a energia elétrica, por considerar as suas particularidades, que a colocam em um cenário diversos aos outros bens que estão sujeitos ao ICMS:

[...] ao tratar de maneira genérica a respeito da incidência do ICMS, utilizou a expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”. Por sua vez o § 3º do referido artigo, ao tratar de hipóteses específicas de incidência do referido imposto, dentre as quais a energia elétrica, não mencionou a circulação do bem, mas utilizou apenas a expressão “operações relativas, não mencionou a circulação do bem, mas utilizou apenas a expressão “operações relativas”, excluindo, propositalmente, o termo circulação (BRASIL, 2020, p. 31-32).

Nessa linha, seria possível sustentar que a Constituição Federal não exige a circulação da mercadoria com a transferência da titularidade do bem para ocorrer o fato gerador especificamente do ICMS incidente sobre a energia elétrica, o exclui o fundamento da alegação de que o ICMS somente poderá recair sobre a energia elétrica efetivamente utilizada.

Logo, o Ministro Alexandre de Moraes conclui que de forma proposital a Constituição Federal não utilizou o termo “circulação” ao tratar do fato gerador do ICMS para a energia elétrica, optando “por abranger toda e qualquer ‘operação relativa’ ao fornecimento de energia elétrica” (BRASIL, 2020, p. 32), ratificando esse entendimento com base no art. 34, § 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual será abordado mais adiante.

Assim, para a energia elétrica não haveria a necessidade de verificação acirrada da premissa relacionada à circulação dos bens, que exige, com base no conceito jurídico deste requisito, na transferência da propriedade do produto que circulou³⁴, de maneira que todas as

³⁴ Para consulta, esse tema foi abordado no tópico 1.1 da primeira seção deste trabalho.

operações associadas à energia elétrica, desde a produção até à entrega ao consumidor seriam passíveis de tributação pelo ICMS..

Por conseguinte, o Ministro encerra o seu voto deliberando que a demanda contratada deve ser mantida na base de cálculo do ICMS, em vista das peculiaridades e complexidades da energia elétrica, não se aplicando ao ICMS incidente sobre esta os mesmos requisitos e parâmetros das demais mercadorias, já que o legislador foi claro ao determinar que a base de cálculo do ICMS, nessa hipótese, incluiria todas as operações inerentes ao fornecimento elétrico.

Por fim, o Ministro Alexandre de Moraes propôs a fixação da tese de que “é constitucional a inclusão dos valores pagos a título de ‘demanda contratada’ (demanda de potência) na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica” (BRASIL, 2020, p. 46), em completa oposição ao voto do Relator.

Com igual compreensão, o Ministro Marco Aurélio, sugeriu como tese este enunciado: “os valores pagos a título de demanda de potência contratada integram a base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS alusivo à operação de aquisição de energia elétrica” (BRASIL, 2020, p. 49).

Desse modo, o Ministro Marco Aurélio seguiu o mesmo entendimento do Ministro Alexandre de Moraes, por sustentar que a Constituição Federal reconheceu que a energia elétrica consiste em uma mercadoria que envolve um conjunto de operações, dentre essas, a potência necessária para viabilizar a utilização do consumidor. Por conseguinte, o fornecimento de energia elétrica é composto por elementos indissociáveis, que integram toda a operação e que, por consectário lógico, também provocam a cobrança do tributo:

Sendo a demanda de potência elétrica elemento central ao uso da mercadoria, está sujeita à tributação, nos termos do artigo 155, inciso II, § 2º, inciso IX, alínea “b”, e § 3º, da Lei Maior.

A infraestrutura voltada à geração e distribuição de energia elétrica revela serem a demanda contratada e o consumo operações inseparáveis e indispensáveis à regularidade do fornecimento, devendo ambas integrar a base de cálculo do tributo. (BRASIL, 2020, p. 48).

Inobstante ao fato de que os Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio foram vencidos, é válido examinar se estes não tinham o melhor posicionamento sobre o tema, justamente por considerarem as peculiaridades técnicas da energia para fins de tributação da demanda contratada.

Assim, retomemos alguns conceitos. Como explicado no tópico anterior, a demanda implica em uma potência ativa a ser obrigatoriamente disponibilizada pela distribuidora ao consumidor, potência ativa, por sua vez, consiste na “quantidade de energia elétrica solicitada por unidade de tempo, em kW (quilowatts)” (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2021), conforme o art. 2º, XXXIX, da Res. 1.000/2021 da ANEEL, ou seja, a potência é a quantidade de energia transferida ao consumidor.

Portanto, ao contratar uma demanda de energia, o consumidor está exigindo uma potência a lhe ser transferida, que significa, a grosso modo, a quantidade de energia que o consumidor pretende utilizar.

Nesse norte, cumpre tecer alguns comentários no tocante à concepção de energia. O Dicionário da Língua Portuguesa comentado pelo Professor Pasquale concebe energia como a “capacidade dos corpos para produzir um trabalho ou desenvolver uma força” (2009, p. 236). Referida definição se aproxima do conceito de energia para a ciência da física, que assimila a energia à capacidade de produzir trabalho, associado ao movimento de cargas elétricas, que, a partir de uma diferença de potencial, poderá resultar em uma corrente elétrica (RODRIGUES, 2014), como leciona o físico Herch Moysés Nussenzveig:

A passagem de uma corrente i através de uma queda de voltagem (tensão) V gera, por unidade de tempo, uma energia iV . Essa energia elétrica pode ser convertida em outras formas de energia: mecânica, se a corrente for usada, por exemplo, para alimentar um motor de corrente contínua; térmica, se for usada para aquecimento, através do efeito Joule, etc. Os "medidores de luz" das companhias de fornecimento de eletricidade, registram o trabalho fornecido, em kW.h. (NUSENZVEIG, 1997, p. 120).

Por consequência, pode-se depreender que a demanda significa a quantidade de energia a ser consumida em um intervalo de tempo, que normalmente corresponde ao ciclo de consumo mensal no caso da demanda contratada. Posto isso, é preciso indagar se a energia correspondente à demanda pode ser armazenada para o consumo apenas quando o consumidor necessitar.

Nesse ponto, é válido rememorar a fala do Min. Alexandre de Moraes em seu voto, que destacou a impossibilidade de dividir perfeitamente as etapas relativas à circulação da energia, como a produção, armazenamento, transporte e consumo (BRASIL, 2021). Essa divisão é impossibilitada pela natureza peculiar desta mercadoria, que não permite o armazenamento, além de que as suas etapas de circulação ocorrem quase que instantaneamente.

Para justificar os aspectos técnicos, tem-se a manifestação do estado de São Paulo, que figurou como *amicus curiae* no Recurso Extraordinária 593.824, cujas explicações foram

destacadas pelo Ministro Alexandre de Moraes em seu voto. O estado de São Paulo esclareceu que o fornecimento elétrico aos consumidores de Grupo A tem por imprescindível a existência de uma disponibilização de potência, que seria a demanda contratada (BRASIL, 2021).

Assim, a entrega de energia ao grande consumidor só é possível após a contratação da potência específica a ser consumida, sem a qual não haveria garantia do fornecimento adequado e suficiente às necessidades do consumidor.

Nessa seara, esbarra-se na inadequação de considerar que a demanda contratada não faz parte de toda a operação relativa ao fornecimento elétrico, pois, como apontando anteriormente, as etapas inerentes ao sistema elétrico ocorrem instantaneamente, sendo ficta a divisão entre geração, transmissão e distribuição, criada tão somente para facilitar a administração e custeio do setor, pois, como dito, a energia equivale ao trabalho de movimento de cargas elétricas submetidas a uma diferença de potencial, o que ocorre de forma instantânea. Mire-se um excerto da manifestação do estado de São Paulo sobre esse aspecto, que foi transcrita pelo Min. Alexandre de Moraes em seu voto:

Outro dado importante, é que a geração, transmissão e distribuição de energia é operação que ocorre em um único momento. Não existe estoque de energia. A energia consumida é a energia que está disponível na rede de transmissão e distribuição assim que gerada. A operação fática é instantânea e se realiza no momento do consumo da energia.

Se a operação de fornecimento de energia (incluindo geração, transmissão e distribuição) é, do ponto de vista físico, instantânea e única, a eficiência do sistema elétrico dependerá sobretudo de planejamento e execuções técnicas, para que cada unidade consumidora tenha disponível a energia necessária para seu funcionamento (BRASIL, 2021).

Portanto, se as etapas de geração, transmissão e distribuição de energia – e consequente entrega ao consumidor –, ocorrem de forma instantânea, não é possível se falar em armazenamento de energia. Logo, a demanda contratada não equivale a uma reserva que será utilizada ou não pelo consumidor, mas representa uma energia que já foi disponibilizada e que exigiu a preparação técnica da concessionária para assegurá-la.

A controvérsia sobre a aplicação ou não do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada se assevera ainda mais quando se considera o texto constitucional, que ao tratar do ICMS de forma genérica no inciso II do art. 155 define que o fato gerador será marcado pelas “operações relativas à circulação de mercadorias” (BRASIL, 1988a), ao passo que no § 3º do mesmo artigo delimita que somente o ICMS “poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica” (BRASIL, 1988a).

Como suscitado pelos Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio, a supressão da palavra “circulação” pode não ter sido ocasional e indicar, justamente, que a natureza diferenciada da energia elétrica importa na tributação de todos os valores atrelados a esta. Ademais, o art. 34, § 9º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias fundamenta ainda mais as dúvidas suscitadas pelos Ministros sobre o tema, leia-se a redação:

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação (BRASIL, 1988b).

Desse modo, percebe-se que o texto legal detalha as circunstâncias em que se considerará operado o fato gerador do ICMS, “desde a produção ou importação até a última operação”, ou seja, abarca-se todo o sistema elétrico, desde a produção até a entrega ao consumidor. Em complemento, o artigo impõe que a base de cálculo do ICMS será “o preço então praticado na operação final”, assim, seria necessário aclarar o que o legislador entendeu por operação final, pois, da forma como foi transcrito é verossímil crer que a base de cálculo do tributo incluirá toda a fatura, por corresponder ao preço final da venda de energia.

O artigo supracitado foi mantido no ordenamento jurídico pelo art. 9º, § 1º, da Lei Complementar 87/96, sobre a sua escrita, o Min. Alexandre de Moraes observou que o objetivo seria o recaimento do ICMS sobre a energia elétrica em todas as suas operações, calculando-se o imposto a partir da integralidade da fatura, posto que “a Constituição Federal não pretendeu que a incidência do ICMS relativo à energia elétrica fosse restrita apenas à última operação (equivalente à circulação da mercadoria efetivamente consumida)” (BRASIL, 2021, p. 33).

Por este ângulo, nota-se que a discussão é revestida de imensa complexidade, pois ao mesmo tempo em que se pode concluir que a decisão do STF foi acertada ao considerar que a demanda contratada corresponde a uma valor administrativo acordado entre as partes unicamente para assegurar o fornecimento da potência que o consumidor contratou, impedindo a inclusão deste valor na base de cálculo do ICMS; também é possível ponderar que os votos dos vencidos deveriam ter prevalecido, já que a discussão não pode ser simplificada e equiparada a outras mercadorias, tendo em vista que a energia elétrica não se armazena e, por consequência, a demanda contratada faz parte do preço total da operação, devendo ser tributada.

Percebe-se, a propósito, que a decisão do STF se baseia em um entendimento já antigo na jurisprudência, tanto é que há julgados do STJ de 2005 que concluíram pela exclusão do valor da demanda contratada da base de cálculo do ICMS, como o exemplo a seguir:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS. DEMANDA CONTRATADA. FATO GERADOR. SÚMULA 83/STJ. 1. O fato gerador do ICMS dá-se com a efetiva saída do bem do estabelecimento produtor, a qual não é presumida por contrato em que se firma uma demanda junto à fornecedora de energia elétrica. 2. "Não se conhece de recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" (Súmula 83/STJ). 3. Agravo regimental improvido (BRASIL, 2005).

Desse modo, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.824, formalizou a jurisprudência já consolidada no país, que havia sido pacificada pelo STJ por meio da edição da Súmula 391. Logo, fortalecido o posicionamento jurisprudencial, vinculado pela maior instância do Poder Judiciário, o STF, este tem sido aplicado veemente por todos os tribunais do país, dos quais, a título de elucidação, cita-se recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás no mesmo sentido da conclusão da Corte, que destacou as reiteradas deliberações uníssonas das instâncias superiores sobre o tema:

AGRAVO INTERNO NA APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE TRIBUTO C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE DEMANDA RESERVADA OU CONTRATADA. ENERGIA EFETIVAMENTE CONSUMIDA. SÚMULA N. 391, STJ. TEMA 176, STF. AUSENTE FATO NOVO. DECISÃO MANTIDA. 1. O STJ entende, seja pelo julgamento sob o sistema de recursos repetitivos (REsp nº 960.476/SC), seja pela Súmula 391, que o fato gerador do imposto deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, assim, o valor da tarifa a ser considerado é o correspondente à demanda de potência utilizada, independente da demanda de potência contratada. 2. De acordo com o TEMA 176, do STF, 'a demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumido'. 3. Impõe desprover o agravo interno se o recorrente não apresenta argumento novo suficiente para reconsiderar ou modificar a decisão monocrática. 4. AGRAVO INTERNO CONHECIDO E DESPROVIDO (GOIÁS, 2021).

Por outro lado, é basilar incluir na análise que o veredito que prevaleceu no STF, por estar presente na jurisprudência há anos, pode estar defasado e não traduzir a melhor tutela jurídica para a situação fática, como sugerido pelos ministros redatores dos votos que foram vencidos.

Nesse diapasão, deduz-se que o tema demandaria uma nova análise independente dos conceitos pré-estabelecidos, com exame não somente do ponto de vista jurídico, mas também sob o prisma técnico relativo à energia elétrica, uma vez que o estudo da legislação

concomitante aos conceitos técnicos de energia pode levar à conclusão diversa da que teve o STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.824, nos termos dos votos dos Ministros Alexandre de Moraes e Marco Aurélio.

Aliás, nota-se que o voto do Min. Alexandre de Moraes se mostra mais fundamentado sob o ângulo técnico, explorando pontos não abordados pelo voto majoritário, razão pela qual se justificaria uma nova análise do tema, pois quando ponderadas as peculiaridades inerentes ao fornecimento elétrico associadas à redação constitucional, conclui-se que, de fato, a demanda contratada seria passível de tributação pelo ICMS.

Saliente-se que uma nova reflexão sobre o tema é importante, ainda que possa resultar em um aumento da carga tributária, tendo em vista que se a arrecadação do Fisco³⁵ é reduzida indevidamente, toda a sociedade é prejudicada, já que a verba recolhida dos impostos tem destinação universal e pode ser designada às mais diversas áreas para o bem comum, como a saúde e educação.

Logo, diferentemente do tema abordado na segunda seção deste trabalho, na hipótese em espeque não se poderia considerar somente o melhor benefício ao contribuinte, mas sim o que seria juridicamente correto, independente de aumentar ou não a carga tributária.

Destoa-se da discussão acerca dos percentuais das alíquotas de ICMS que incidem sobre o fornecimento elétrico, cuja redução era indispensável, dado que os valores vigentes eram invariavelmente excessivos e contrários ao princípio da seletividade, além de que, nesse cenário, as alíquotas recaiam para todos os consumidores de energia elétrica do país, de todas as classes, ao passo que, no caso da demanda, a cobrança é feita somente para os grandes consumidores, que supõe-se terem maior capacidade contributiva.

Nessa conjectura, qualquer litígio concernente a um tributo, quer envolva os valores de suas alíquotas ou o seu fato gerador, afeta toda a sociedade, seja por onerá-la excessivamente, ou por prejudicar demasiadamente o erário³⁶, o que obstará a consecução dos objetivos sociais associados ao bem comum. Por essa razão, é substancial que o legislador tenha equilíbrio ao instituir um tributo e alterar suas alíquotas, assim como o judiciário ao julgar litígios do âmbito tributário.

Assim, ao tratar do ICMS, imposto presente diariamente no cotidiano dos brasileiros, por estar associado ao consumo e vir embutido no valor das mais diversas mercadorias, é imprescindível que haja razoabilidade, de forma a equilibrar o Fisco e o contribuinte, sem

³⁵ Segundo o Dicionário Técnico Jurídico, Fisco é o “órgão da Administração Pública que tem a incumbência de arrecadar tributos lançados pelo Estado e de fiscalizar a sua aplicação” (2012, p. 348).

³⁶ Conforme o Dicionário Técnico Jurídico, erário significa “tesouro público” (2012, p. 318).

favorecer ou desfavorecer copiosamente um dos polos, para que então haja harmonia social. Tal necessidade é paulatinamente mais incisiva ao se dispor acerca do ICMS que recai sobre a energia elétrica, insumo essencial à sobrevivência e desenvolvimento da sociedade atual.

CONCLUSÃO

Este trabalho se destinou a analisar a tributação da venda de energia elétrica pelo ICMS, partindo da formulação dos conceitos mais genéricos e teóricos até alcançar discussões específicas da área, como as matérias que foram versadas nos Recursos Extraordinários 714.139/SC e 593.824/SC, referentes ao percentual das alíquotas e ao fato gerador.

O objetivo primordial da pesquisa foi estudar os aspectos teóricos e práticos que envolvem o ICMS incidente sobre a energia elétrica para, a partir disso, adentrar a duas polêmicas e recentes controvérsias, a primeira residindo no valor das alíquotas estabelecidas para o ICMS que recai sobre a energia elétrica, em contraponto ao princípio da seletividade, por existirem indícios que as alíquotas fixadas eram abusivas e excessivas; e, a segunda traduzindo-se na tributação pelo ICMS da demanda contratada de potência elétrica, presente nas faturas dos consumidores de Grupo A.

Na primeira seção puderam ser estabelecidos os parâmetros jurídicos que norteiam o tema, consignando que o ICMS é um tributo estadual atinente à circulação de mercadorias, à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, disciplinado primordialmente pela Lei Kandir, sendo incumbência dos legisladores estaduais a definição de suas alíquotas.

Nesse contexto, foi possível traçar de forma clara os requisitos para caracterização do fato gerador do ICMS no que se refere à circulação de mercadorias, definindo-se a necessidade de que exista uma mercadoria, que é um bem mensurável financeiramente, que permita a compra e venda. Igualmente, é preciso que essa mercadoria esteja sujeita à uma operação que permita a sua circulação.

Dessa forma, para que incida o ICMS é preciso que haja um negócio jurídico mercantil que resida na circulação de uma mercadoria, sendo possível compreender que a circulação poderá ser física ou jurídica, prevalecendo o conceito jurídico, segundo o qual não basta a mera transferência de mercadorias para caracterização da circulação, sendo imprescindível que haja a transferência da titularidade do bem.

Observou-se que a tributação da energia elétrica pelo ICMS somente é possível porque a Constituição Federal a equiparou a uma mercadoria, como se depreende do art. 155, § 3º, da CF, que dá exclusividade ao ICMS para tributar a energia elétrica como uma mercadoria dotada de circulação.

No que se refere ao pagamento do tributo, foi esclarecido que esse poderá ser recolhido mediante substituição tributária, que poderá ser regressiva, progressiva ou simultânea, o que

permite transferir a responsabilidade do contribuinte a outro envolvido na cadeia econômica, como é o caso das concessionárias de energia elétrica, que recolhem o tributo de forma antecipada na qualidade de substituto tributário.

Também foi possível analisar o sistema elétrico brasileiro, apresentando-se os agentes que compõem o sistema elétrico, com a exposição sobre a desverticalização do sistema elétrico brasileiro, que segmentou as concessões responsáveis por cada operação integrante do fornecimento elétrico, quais sejam, a produção, a transmissão e a distribuição. A partir disso, constatando-se que as concessionárias distribuidoras são as responsáveis por efetuar o recolhimento do ICMS, por meio da substituição tributária, para repasse dos valores aos cofres públicos dos estados.

Na segunda seção efetuou-se a análise das alíquotas instituídas pelos estados para o ICMS incidente sobre a energia elétrica sob a ótica do princípio da seletividade, que determina que as alíquotas deverão ser seletivas com base na essencialidade do produto. A principal discussão nesse ponto seria se há obrigatoriedade da observância ao princípio da seletividade pelos estados, bem como, se, sendo obrigatório, esse estaria sendo violado pelos estados, o que implicaria na necessidade de readequação das alíquotas.

Nesse contexto, com base no entendimento do STF ao julgar o Recurso Extraordinário 714.139/SC, pode-se concluir que as alíquotas então estabelecidas pelos estados eram inconstitucionais e violavam o princípio da seletividade. Nota-se que se consolidou a ideia de que havendo o legislador diferenciado as alíquotas de ICMS que vigorarão dentro do estado a depender do produto circulado, obrigatoriamente deverá ser observada a seletividade em vista da essencialidade do bem, independentemente de a Constituição Federal utilizar a expressão “poderá” ao se referir a adoção da seletividade no ICMS.

Assim, foi possível constatar que as alíquotas utilizadas pelos estados eram exacerbadas e ofendiam ao princípio constitucional da seletividade em vista da essencialidade do bem, onerando excessivamente o consumo, o que confirmou a hipótese traçada inicialmente. Aliás, foi possível observar que as alíquotas vigentes equiparavam de forma velada a energia elétricas a outros bens supérfluos, desconsiderando completamente o seu caráter essencial à sociedade.

A situação era tão latente que tão logo publicada a decisão do STF já se perceberam reflexos práticos, que foram adotados, inclusive, durante o curso desta pesquisa, apesar da Corte ter modulado os efeitos da decisão para o exercício financeiro de 2024, com o fito de não ocasionar uma quebra nos cofres públicos, o que prejudicaria diretamente a consecução dos

objetivos sociais e de outras funções do Estado, como a prestação de serviços públicos essenciais.

Um exemplo de consequência do julgado que foi abordado no trabalho é a Lei Complementar n. 194 de 23/06/2022, cujo projeto tinha em sua exposição de motivações a referência ao Recurso Extraordinário n. 714.139/SC. Essa lei reiterou a essencialidade da energia elétrica, vedando a instituição de alíquotas superiores à alíquota geral, o que já foi adotado, inclusive, pelo estado de Goiás, tanto que em junho deste ano o Governador Ronaldo Caiado anunciou, conforme os novos parâmetros, a redução das alíquotas para 17%, seja para os consumidores em geral ou para as famílias baixa renda, para os quais as alíquotas anteriores eram de 29% e 25%, respectivamente.

Aliás, o estado de Goiás era o terceiro estado do país com a maior alíquota de ICMS sobre a energia elétrica, equivalente a 29%, incluindo o acréscimo de 2% destinado ao PROTEGE Goiás, permitido pelo art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Nesse norte, não restou esclarecido pelo Governador se esse adicional será mantido ou não, de qualquer forma, a manutenção se mostraria completamente incoerente, haja vista que o texto legal permite o acréscimo somente sobre produtos e serviços supérfluos, de modo que a permanência da energia elétrica no patamar destes bens desconsideraria completamente a sua natureza essencial.

Por outro lado, na terceira seção procedeu-se a diferenciação dos consumidores de Grupo A e de Grupo B, uma vez que a investigação neste capítulo se destinou exclusivamente aos consumidores de Grupo A, afetados pela cobrança de ICMS sobre a demanda de potência contratada. Foi possível sintetizar que a demanda contratada consiste na potência indicada pelo consumidor à concessionária como necessária ao atendimento de sua Unidade Consumidora, a qual deverá ser disponibilizada pela concessionária continuamente, assegurando que o consumidor possa utilizá-la integralmente a qualquer momento.

Nesse sentido, neste estudo definiu-se que a demanda é a potência ativa que deve ser disponibilizada pela distribuidora ao consumidor, de forma obrigatória e contínua, para isso a concessionária terá que investir em construções, manutenções e melhorias de linhas e subestações, o que enseja na cobrança pela demanda contratada, além do consumo mensal, pelo fato de essa modalidade exigir da distribuidora maiores custos.

Por conseguinte, os estados estavam cobrando a arrecadação do ICMS tanto sobre o consumo, quanto sobre a demanda contratada, o que foi questionado pelos consumidores, sob a alegação de que não havia fato gerador que justificasse a cobrança, pois a demanda contratada consiste em mero encargo contratual para remuneração das instalações e preparações técnicas

da concessionária para fornecer a energia contratada para cada consumidor, dissociada da energia que efetivamente foi consumida e circulou em comercialização.

Percebeu-se que esse argumento foi acatado pelo STF ao julgar o Recurso Extraordinário 593.824/SC, concluindo que a demanda contratada é impassível de tributação pelo ICMS. Notou-se, aliás que essa compreensão já havia sido pacificada pela jurisprudência dos tribunais e do STJ, que até mesmo havia editado a Súmula 391, publicada em 2009, no mesmo sentido. Assim, pode-se afirmar que a conclusão do STF convalidou o entendimento jurídico que já era sedimentado nos mais diversos julgados há mais de uma década.

Inobstante a isso, infere-se que, possivelmente, a decisão da Suprema Corte não representa o melhor direito a questão, com base nos votos divergentes que deram enfoque ao art. 34, § 9º, do ADCT. Mire-se que o ponto principal da divergência reside na impossibilidade de se segmentar a geração, transmissão e distribuição da energia elétrica, operações que ocorrem em um único momento, de forma que a demanda contratada seria indissociável do consumo, compondo a base de cálculo para fins de apuração do ICMS.

Na mesma seção ponderou-se que a energia equivale ao trabalho realizado pelo movimento de cargas elétricas com diferença de potencial, que produzem uma corrente elétrica, o que acontece de forma instantânea. Assim, pode-se depreender que a demanda contratada corresponde a uma forma de energia consumida, por ser disponibilizada ao consumidor e não comportar armazenamento, o que caracterizaria o fato gerador do ICMS.

Portanto, do ponto de vista técnico percebe-se que ainda existem pendências resultantes das particularidades da energia elétrica que precisam ser estudadas, pelo fato de que essas têm o condão de infirmar a decisão consolidada adotada pelos tribunais e, agora, confirmada pelo STF. Além disso, do ponto de vista jurídico, tem-se que, ao rigor do texto legal, a energia elétrica é tributada com diferenciação dos demais produtos, primeiramente porque o art. 34, § 9º, do ADCT, definiu que o ICMS incidirá desde a produção até a última operação relativa ao fornecimento elétrico, somado ao fato de que a Constituição Federal não definiu expressamente a necessidade de operações relativas à circulação de mercadorias para a energia elétrica, mas exigiu somente operações relativas à energia, nos termos do art. 155, § 3º, da CF.

Logo, não se exigiu a circulação ou se diferenciou os procedimentos isentos do tributo, incluindo todas as operações inerentes ao fornecimento elétrico, o que envolve, até mesmo, a demanda contratada. Considerando-se a nebulosidade do tema, pondera-se que a hipótese inicial de que a demanda contratada deve ser tributada pelo ICMS não foi confirmada ou

rechaçada, pois ao mesmo tempo em que é possível concluir que finalização do tema pelo STF foi correta, também o é o contrário.

Nessa linha, embora pareça acertado concluir que a decisão do STF é certa por inexistir fato gerador para tributar a demanda contratada, também é possível sustentar que esse entendimento pode estar defasado e não traduz a melhor tutela jurídica para a situação.

Por essa razão, entende-se que o tema reclama uma nova análise, com maior aprofundamento nos alicerces dos votos divergentes, não somente na seara jurídica, mas também sob o prisma técnico relativo à energia elétrica, pois se considerado exclusivamente o texto da lei concomitante aos conceitos técnicos de energia alcança-se interpretação diversa do julgamento do Recurso Extraordinário que foi destrinchado no trabalho.

Ao teor do exposto, esta pesquisa pôde concluir, em linhas gerais, que as alíquotas de ICMS praticadas pelos estados sobre a energia elétrica, em geral, eram extremamente elevadas, onerando excessivamente o consumidor e ofendendo o princípio da seletividade. Ressalte-se que o exame deste tema é de crucial importância para toda a sociedade, por impactar diretamente no valor final das faturas de energia elétrica, atingindo o acesso ao consumo de um bem essencial.

Outrossim, o valor final também afeta os empresários, por aumentar os custos da atividade econômica, bem como da cadeia produtiva nas hipóteses em que a energia elétrica funciona como um insumo do negócio. Essa ponderação leva à segunda conclusão do trabalho, que envolve os grandes consumidores, consistente no fato de que a tributação pelo ICMS da demanda contratada é uma verdadeira “via de mão dupla”, pois se, de fato, a incidência do tributo for indevida, a sua manutenção sobrecarregará o contribuinte e consumidor do fornecimento elétrico, porém, se a lei houver previsto que realmente todas as operações pertinentes à energia elétrica são tributáveis, a isenção deste item poderá acarretar prejuízos ao erário, por reduzir a receita pertencente aos estados.

No mais, no âmbito estritamente jurídico, pode-se averiguar a imprescindibilidade do controle judicial exercido pelo Poder Judiciário, pois em ambos os Recursos Extraordinários explorados, em tese, os estados estariam agindo de forma contrária ao que dispõe a lei e os princípios, principalmente no que se refere aos percentuais das alíquotas exigidas pelo fisco.

Por fim, resulta-se que a cobrança de ICMS nas faturas de energia elétrica é um tema revestido de relevante complexidade, principalmente em vista das especificidades intrínsecas à energia elétrica, desde à dificultosa formulação de seu conceito. Nessa seara, para além da boa técnica do legislador, em atenção ao texto legal, é imprescindível o conhecimento fático e

teórico acerca do fornecimento elétrico, para garantir que a tributação efetuada não venha a ferir nenhum direito do contribuinte ou ser despicienda ao erário.

Por consectário lógico, encerra-se esse trabalho com a inferência de que o tema abordado possui inúmeras linhas de pesquisa, estando longe de saldá-las. Ressalte-se que, nessa área, existem variados litígios, questionamento e problemáticas, como por exemplo as calorosas discussões concernentes à inclusão das tarifas TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Distribuição) na base de cálculo do ICMS, bem como o contrário, quando o ICMS integra a base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS (Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e para o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), temas esses que poderão ser o objeto de uma futura pesquisa.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. [Composição]. ANEEL: Brasília, 18 mar. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/composicao>. Acesso em: 10 jun. 2022.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Resolução Normativa nº 1.000, de 7 de dezembro de 2021**. Estabelece as Regras de Prestação do Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica; revoga as Resoluções Normativas ANEEL nº 414, de 9 de setembro de 2010; nº 470, de 13 de dezembro de 2011; nº 901, de 8 de dezembro de 2020 e dá outras providências. Brasília, DF: Diretoria Geral, [2021]. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-normativa-aneel-n-1.000-de-7-de-dezembro-de-2021-368359651>. Acesso em: 23 jun. 2022.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Resolução Normativa nº 878, de 24 de Março de 2020**. Medidas para preservação da prestação do serviço público de distribuição de energia elétrica em decorrência da calamidade pública atinente à pandemia de coronavírus (COVID-19). Brasília, DF: Diretoria Geral, [2020]. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-normativa-n-878-de-24-de-marco-de-2020-249621270>. Acesso em: 10 jun. 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

APÓS SP, Goiás reduz ICMS de gasolina e etanol a 17%; alíquota para diesel cai a 14%. **CNN Brasil**. São Paulo, 28 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/apos-sp-goias-reduz-icms-de-gasolina-e-etanol-a-17-aliquota-para-diesel-cai-a-14/>. Acesso em: 26. set. 2022.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. [Impostômetro], desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. São Paulo: ACSP, 2022. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BACELLAR, Roberto Ramos. GONÇALVES, Oksandro Osdival. Regulação do setor elétrico: entre monopólios e liberdade de contratação. **Revista de Direito Brasileira**. Florianópolis, v. 29, n. 11, p. 342-357, maio/ago. 2021. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/6294>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988a)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Brasília, DF: Senado Federal, [1988b]. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/604119/publicacao/15759613>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 18/2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, DF: 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2317648>. Acesso em: 26 set. 2022.

BRASIL. **Convênio ICMS 142/28, de 14 de dezembro de 2018**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 2.335, de 6 de outubro de 1997**. Constitui a Agência Nacional de Energia Elétrica -ANEEL, autarquia sob regime especial, aprova sua Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e Funções de Confiança e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1997]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2335.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 38.868, de 13 de março de 1956**. Concede autorização para funcionar como empresa de energia elétrica a Centrais Elétricas de Goiás S.A. Brasília, DF: Presidência da República, [1956]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1950-1959/decreto-38868-13-marco-1956-328764-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, [2022c]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm. Acesso em: 26 set. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004**. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2004]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.848.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989.** Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1989]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7783.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996.** Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9427cons.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Plano Plurianual (PPA).** Brasília, [s. d.]. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/plano-plurianual-ppa>. Acesso em: 30 set. 2022.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **MME publica o impacto potencial da redução dos tributos nas faturas dos consumidores de energia elétrica.** Brasília, 12 de julho de 2022d. Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/mme-publica-o-impacto-potencial-da-reducao-dos-tributos-nas-faturas-dos-consumidores-de-energia-eletrica>. Acesso em: 30 set. 2022.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Lei do RJ que cria adicional de 2% do ICMS sobre energia e comunicações é inconstitucional, diz MPF.** Brasília, 15 fev. 2022a. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/lei-do-rj-que-cria-adicional-de-2-do-icms-sobre-energia-e-comunicacoes-e-inconstitucional-diz-mpf>. Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (T2 – Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2005/0153355-8.** Tributário e Processual Civil. Agravo Regimental. Agravo de Instrumento. Energia Elétrica. ICMS. Demanda Contratada. Fato Gerador. Súmula 83/STJ. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Cerâmica Expedicionário Ltda. Relator: Min. Castro Meira, 17 de novembro de 2005. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501533558&dt_publicacao=28/11/2005. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166.** Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Verbetes/VerbetesSTJ.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 391.** O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/tematica/download/SU/Verbetes/VerbetesSTJ.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 714139/SC**. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Publicado em 15 de março de 2022b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 593824/SC**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Energia Elétrica. Base de Cálculo. Valor Cobrado a Título de Demanda Contratada ou de Potência. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Madri Comércio de Compensados e Laminados Ltda. Relator: Min. Edson Fachin, 27 de maio de 2020. Publicado em 19 de maio de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752689674>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 0176**. Inclusão dos valores pagos a título de “demanda contratada” na base de cálculo do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica. Brasília, 02 de agosto de 2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=176>. Acesso em 28 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 0745**. Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Brasília, 13 de junho de 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=745>. Acesso em 23 jun. 2022.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Câmara aprova projeto que limita alíquotas sobre combustível e energia. Distrito Federal, 25 de maio de 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/879902-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-LIMITA-ALIQOTAS-SOBRE-COMBUSTIVEL-E-ENERGIA>. Acesso em: 23 jun. 2022.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: ATLAS, 2020.

CIPRO NETO, Pasquale. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Barueri: Gold Editora, 2009. ISBN: 978-85-7768-168-6.

CONHEÇA sua conta de energia e boletos emitidos para o pagamento. **Enel Goiás**. Goiás, [s. d.]. Disponível em: https://www.enel.com.br/pt-goias/conta_de_energia_e_boletos.html. Acesso em: 28 set. 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ENEL DISTRIBUIÇÃO. **A Celg Agora é Enel**. Goiás, [s. d.]. Disponível em: <https://www.eneldistribuicao.com.br/go/CelgAgoraEEnel.aspx#:~:text=Desde%20fevereiro%20de%202017%2C%20a,pessoas%20em%20todo%20o%20mundo>. Acesso em: 10 jun. 2022.

ENTENDA sua conta. **Enel Goiás**. Goiás, [s. d.]. Disponível em: https://www.enel.com.br/pt-goias/Corporativo_e_Governo/Entenda_Sua_Conta.html. Acesso em: 28 set. 2022.

FORTE, Danilo. **Texto Original do Projeto de Lei Complementar n. 18/2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo. Brasília, DF: 11 de março de 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2147149. Acesso em 26 set. 2022.

GOIÁS. Demonstrativo da arrecadação estadual – ano 2021. **Secretaria de Estado da Economia**. Goiânia, GO: [2021]. Disponível em: https://www.economia.go.gov.br/files/Chamamento_Publico/TRANSPARENCIA_GOIAS_NOMINAL_2021_12-1.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.

GOIÁS. **Lei nº 1.087, de 19 de agosto de 1955**. Autoriza o Poder Executivo a organizar a empresa CENTRAIS ELÉTRICAS DE GOIÁS S.A. e dá outras providências. Goiânia, GO: Governador do Estado, [1955]. Disponível em: http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/1955/lei_1087.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.

GOIÁS. **Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991**. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Governo do Estado de Goiás, [1991]. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 10 jun. 2022.

GOIÁS. **Lei nº 13.537, de 15 de outubro de 1999**. Dispõe sobre a mudança de denominação da Centrais Elétricas de Goiás S/A - CELG para Companhia Energética de Goiás - CELG, a ampliação de seu objetivo social e outras providências. Goiânia, GO: Governador do Estado, [1999]. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/81379/lei-13537. Acesso em: 10 jun. 2022.

GOIÁS. **Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003**. Institui o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS. Goiânia, GO: Governador do Estado, [2003]. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/81094/lei-14469. Acesso em: 30 set. 2022.

GOIÁS. Os maiores contribuintes do ICMS. **Secretaria de Estado da Economia**. Goiânia, go: [2012]. Atualizado em 15 jun. 2022. Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/component/content/article/236-receita-estadual/icms/4329-os-maiores-contribuintes-do-icms.html?Itemid=101>. Acesso em: 23 jun. 2022.

GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. (5ª Câmara Cível). **Agravo Interno na Apelação Cível n. 5468968-30.2020.8.09.0122**. Agravo Interno na Apelação Cível. Ação Declaratória de Inexigibilidade de Tributo c/c Repetição de Indébito. Energia Elétrica. Incidência de ICMS sobre demanda reservada ou contratada. Energia efetivamente consumida. Súmula n. 391, STJ. Tema 176, STF. Ausente fato novo. Decisão mantida. Recorrente: Estado de Goiás. Recorrido: Altemar Gomes Lacerda. Relator: Des. Guilherme Gutemberg Isac Pinto, 26 de abril de 2021. Disponível em: https://projudi.tjgo.jus.br/BuscaArquivoPublico?PaginaAtual=6&Id_MovimentacaoArquivo=150549786&hash=66308037957454425125490681687954699391&CodigoVerificacao=true. Acesso em: 28 set. 2022.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário Técnico Jurídico**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Rideel, 2012. ISBN 978-85-339-2024-8.

HARADA, Kiyoshi. ICMS: alguns aspectos controvertidos. **Blog GEN Jurídico**. São Paulo, 12 set. 2019. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2019/09/12/icms-energia-eletrica-tributacao/>. Acesso em: 10 jun. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MOREIRA, Iso. Compromisso Social da Celg. **Assembleia Legislativa do Estado de Goiás**. Goiânia, 12 maio 2008. Disponível em: <https://portal.al.go.leg.br/noticias/14372/compromisso-social-da-celg>. Acesso em: 10 jun. 2022.

NUSSENZVEIG, Herch Moysés. **Curso de Física Básica 3: eletromagnetismo**. 1. ed. São Paulo: Edgard Blucher, 1997. Disponível em: <https://archive.org/details/CursoDeFisicaBasicaVol.3H.MoysesNussenzveig/page/n129/mode/2up>. Acesso em: 28 set. 2022.

OLIVON, Beatriz. STJ vai julgar repetitivo sobre tributação de tarifas de energia. **Oliveira Miguel Advogados**. São Paulo, 07 dez. 2017. Disponível em: <http://www.oliveiramiguel.adv.br/blog-ler.aspx?id=124>. Acesso em: 10 jun. 2022.
PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULO, Ton. Enel vende Celg-D para Equatorial por quase R\$ 1,6 bilhão. **O Popular**. Disponível em: <https://opopular.com.br/noticias/economia/enel-vende-celg-d-para-equatorial-por-quase-r-1-6-bilh%C3%A3o-1.2535220>. Acesso em: 27 out. 2022.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos, Federais, Estaduais e Municipais**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PGR APRESENTA 25 ações diretas de inconstitucionalidade contra aumento de ICMS sobre energia e comunicações. **Ministério Público Federal**. Brasília, 25 mar. 2022. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-apresenta-25-aco-es-diretas-de-inconstitucionalidade-contra-aumento-de-icms-sobre-energia-e-comunicacoes>. Acesso em: 23 jun. 2022.

RODRIGUES, Mauricio Camilo Cesconetto. **ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica**. 2014. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014: Disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/37550/17.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 29 mar. 2022.

SAMPAIO, Nycole Salles. Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 41, p. 339-358, 1º semestre 2019. ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/07/Nycole-Salles-Sampaio.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2022.

TAXAS, Tarifas e Impostos. **Enel Distribuição**. Goiás, [s. d.]. Disponível em: https://www.enel.com.br/pt-goias/Tarifas_Enel.html. Acesso em: 23 jun. 2022.

TOLMASQUIM, Maurício Tiomno. **Novo modelo do setor elétrico brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Synergia; EPE: Brasília, 2015.

VOIGHT, Gabriel. O que é: Horário de Ponta e Fora de Ponta? **Grupo Anexo**: soluções em engenharia. Goiânia, 04 de março de 2022. Disponível em: <https://www.grupoanexo.ind.br/o-que-e-horario-de-ponta-e-fora-de-ponta/>. Acesso em: 26 set. 2022.