

GEOVANNA VICTÓRIA FERNANDES ALVARENGA

**ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA NO
BRASIL: (in) aplicabilidade da seletividade**

CURSO DE DIREITO – UniEVANGÉLICA

2022

GEOVANNA VICTÓRIA FERNANDES ALVARENGA

**ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA NO
BRASIL: (in) aplicabilidade da seletividade**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Curso da UniEvangélica, como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Eumar Evangelista de Menezes Júnior.

ANÁPOLIS - 2022

GEOVANNA VICTÓRIA FERNANDES ALVARENGA

**ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA NO
BRASIL: (in) aplicabilidade da seletividade**

Anápolis, ____ de _____ de 2022.

Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Meu maior e primeiro agradecimento é a Deus, pois até aqui me sustentou, me guiou e me guardou. Agradeço aos meus pais que dividiram comigo esse sonho, bem como aos amigos que não me deixaram ser vencida pelo cansaço na reta final.

De coração grato, deixo em registro o meu muito obrigada ao meu orientador Prof. Dr. Eumar Evangelista de Menezes Júnior, por toda paciência, carinho e dedicação a este trabalho.

RESUMO

O trabalho monográfico a ser apresentado, busca mostrar de maneira aclarada uma compreensão sobre a tributação vinculada a nossa energia, e em especial o princípio que possibilita a minoração de suas alíquotas. Neste estudo o leitor fará um passeio pela a história do direito tributário no Brasil, e sua evolução até os dias de hoje, como também os princípios que regem esse direito, posteriormente verá de perto o que vem a ser o tributo de maior arrecadação para os cofres públicos, qual seja, o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicação, com ênfase na sua incidência sobre o fornecimento da energia elétrica. Com a bagagem construída até este momento, a partir de todos os tópicos analisados, se terá uma análise da (in) aplicabilidade do princípio da seletividade no ICMS sobre a energia elétrica.

Palavras-chave: Direito Tributário. ICMS. Princípio da Seletividade. Energia elétrica.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	03
1.1 Histórico	03
1.2 Regulação	07
1.3 Aplicabilidade	08
1.4 Princípios.....	09
1.5 Tributos	12
CAPÍTULO II – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO - ICMS.	17
2.1 Contexto Histórico	17
2.2 Conceitualização	21
2.3 Hipótese de Incidência	24
2.4 Incidência do ICMS na energia	26
CAPÍTULO III – (in) APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA.	28
3.1 Como ocorre a tributação no fornecimento de energia elétrica	28
3.2 Princípio da seletividade no ordenamento tributário brasileiro	30
3.2.1 Conceito e função da seletividade com ênfase no fornecimento da energia elétrica	31
3.3 Da aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos no ICMS – Obrigatório ou Facultativo?.....	33
3.4 Do controle judicial da discricionariedade à aplicação da seletividade no ICMS.	35
CONCLUSÃO	38
REFERÊNCIAS	39

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca trazer ao leitor uma compreensão da realidade que o cerca, quanto a tributação do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, sobre o fornecimento da energia e como o direito pode contribuir na redução deste tributo para o consumidor final.

Há na Constituição Federal de 1988 a estipulação de princípios que auxiliam na aplicação da lei, esses abrem margem para a redução do percentual do imposto naquilo que for essencial para a manutenção de vida do cidadão, como no caso estudado nesta pesquisa, o fornecimento da energia elétrica que hoje está presente em quase 100% das casas brasileiras.

Ademais, o estudo trará para o leitor o conhecimento da história do direito tributário no Brasil, e sua importância para a sociedade, principalmente para a subsistência das atividades estatais. Será apresentado como essas normas estão presentes no dia a dia da sociedade atual e nas anteriores, pois como preconiza o filósofo Confúcio, “se queres conhecer o passado, examina o presente que é o resultado; se queres conhecer o futuro, examina o presente que é a causa”.

Outrossim, após construída a ideia do que é o regime do direito tributário brasileiro, passa-se para o estudo mais a fundo do imposto visto em tela, qual seja, o ICMS, como e quando ele surge neste regime, sua conceitualização e sobre o que esse incide, com destaque na incidência deste tributo sobre o fornecimento da energia elétrica.

Dessa forma, após construído toda uma estrutura, será demonstrado a aplicação do princípio da seletividade no ICMS sobre a energia, pois conforme sucederá nos estudos desta pesquisa, verá que deve ou faculta ao Estado, reduzir a alíquota do respectivo imposto quando estiver face a produtos essenciais para a manutenção da vida.

Compreende-se a importância deste estudo, pois o maior intuito é que o leitor encerre a leitura entendendo que a legislação permite que o Estado melhore um pouco da realidade dos altos encargos colocados ao contribuinte quando a matéria versar sobre bens, mercadorias ou serviços essenciais, como a energia elétrica.

CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No decorrer do presente capítulo será apresentado um pouco do que é o Direito Tributário, sua trajetória na história do país desde a época do Brasil Colônia o surgimento das constituições e as modificações que delas advieram para constituir o que hoje é chamado de Código Tributário Nacional e considerado um importante instrumento para regulação desta matéria.

Será apresentado os principais pontos e princípios que regem o ordenamento tributário brasileiro, como se deu essa caminhada, o que pode ser considerado de sua competência, a quem e o que regula e disciplina, apresentando de forma clara e breve a relevância do Direito Tributário Brasileiro.

1.1 Histórico

A relação dos brasileiros com os tributos é antiga, vem da época do Brasil Colônia, onde o tributo era tido como uma exigência de caráter tão somente arrecadatório, não havia contraprestação por nenhuma via, criando desde então uma certa revolta com o direito tributário, por passar a ideia de que o Estado recebe sem dar nada em troca.

A tributação no Brasil se iniciou ainda no período do Brasil Colônia no século XVI, onde aplicava-se o Direito Português, tendo-se sido o tributo português o primeiro tributo cobrado aqui, conforme é afirmado por Ferreira (2017, *online*):

O primeiro tributo cobrado no Brasil foi o chamado “quinto” do pau-brasil, que começava a ser explorado ainda no Século XVI. Não se trata de um tributo criado no Brasil, mas da extensão do tributo português com alíquota fixa de 20% incidente sobre todos os produtos extraídos das colônias portuguesas. Como não havia

circulação de moeda, o pagamento era feito em espécie, com a quinta parte da produção.

A figura do Reino de Portugal era de sufocar qualquer iniciativa de desenvolvimento, pois não tinha por parte da coroa portuguesa aquele interesse em desenvolver a população, seu objetivo era de arrecadar para a Corte Portuguesa, o que trouxe para o tributo um caráter ruim e de certa forma distorcida da sua real finalidade.

Ainda no período colonial a principal fonte de arrecadação de Portugal sobre a Colônia Brasileira era a exploração das matérias primas. Após este período temos a chegada do Brasil Império, que trouxe com ele as primeiras formas de tributação no patrimônio, em especial nas terras.

Há época houve uma primeira tentativa de sistematizar a relação tributária no país pela Lei 99 de 1835. Até aquele momento não havia uma divisão das federações, um repartimento dos poderes, tudo se concentrava no Império.

Encerrando essa fase imperial veio a surgir o federalismo com primazia dos estados, frente a necessidade de descentralizar o poder, conforme afirma Souza (2010, *online*):

Estado Federal é aquele que permite maior grau de descentralização do poder, pois se organiza mediante a coexistência de mais de um centro de poder detentor de autonomia política, administrativa e legislativa. O pressuposto do federalismo é a repartição de responsabilidades governamentais de modo a assegurar a integridade do Estado nacional frente às inúmeras disputas e desigualdades regionais.

Tem-se agora uma divisão em que tudo se dá de uma forma mais equânime, com destaque nas questões tributárias, desta estruturação nascia a imunidade recíproca inspirada na Constituição Americana, que impede os entes federados de cobrarem impostos entre si – hoje esse princípio está previsto no artigo. 150 da Constituição Federal de 1988. Cria-se a divisão tributária entre União e estados, dividindo o que é de responsabilidade da União e o que é de responsabilidade dos estados e dos municípios.

Com a Constituição de 1891 manteve a estrutura do sistema tributário que surgiu no final do Império, e então na Constituição de 1934 com a somatória das demais leis da época houveram mudanças significativas para o contexto tributário. Nesta nova Constituição que surgiu foi apresentado as competências tributárias dos Entes Federados (União, Estados e, pela primeira vez, Municípios). O artigo 13 desta Constituição definia da seguinte forma:

Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente:

[...]

II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas;

[...]

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais.

§ 3º - É facultado ao Estado a criação de um órgão de assistência técnica à Administração municipal e fiscalização das suas finanças.

Os estados então adquiriram autonomia suficiente para impor aos contribuintes impostos de vendas e consignações, e para os municípios deu-se a competência privativa para decretar alguns outros tributos. Dessa Constituição também adveio a repartição das receitas entre os entes federados, dispõe o doutrinador Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p 117) que:

A Constituição de 1934, como podemos observar, apresentou-se um pouco mais evoluída, rígida e clara. Firmou a autonomia dos Municípios os quais receberam alguns impostos privativos. Acrescentou novos impostos à competência da União, por exemplo, o imposto de renda, de consumo e proventos de qualquer natureza. Os Estados-membros foram contemplados com o imposto de vendas e consignações. A bitributação era proibida apenas para evitar a duplicidade de impostos idênticos à União e aos Estados membros, inexistindo diante de impostos municipais.

Com a promulgação da Constituição de 1937, houveram poucas mudanças na estrutura do sistema tributário deixada pela Constituição anterior. As modificações de maior relevância foi o fato de que a partir desta os estados não teriam mais a competência privativa para tributar sobre o consumo de combustíveis e dos municípios foi retirada a competência para tributar sobre a renda das propriedades rurais.

Em 1946 com a nova Constituição foram realizadas poucas alterações no que havia sido estabelecido para o âmbito tributário do país, suas alterações foram voltadas para o aumento dos recursos dos municípios, embora não sendo realizada grande mudança a Constituição de 1946, modificou de forma mais intensa a divisão de rendas entre os municípios, estados e União.

Ainda na vigência desta Constituição era anunciado o Código Tributário Nacional advindo da Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965. Conforme foi apresentado pelo professor Scaff (2014, *online*):

A EC 18/65 trouxe várias inovações à arrecadação pública no Brasil, dentre elas a adoção de um “sistema tributário”, que até então não existia. Antes da EC 18/65 a divisão da competência tributária se pautava por um critério meramente político, sem nenhuma correspondência econômica.

Somente após a Emenda Constitucional 18/1965 que se deu a execução da elaboração do Código Tributário com objetivo de efetivar uma reforma tributária (talvez a única efetivamente vivenciada na história) através da Comissão Especial nomeada pelo Ministério da Fazenda e pelo Ministério do Planejamento Econômico integrada por Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Gerson Augusto da Silva.

Então no dia 25 de outubro de 1966, nascia a Lei 5.172/1966, que ganhou o nome de Código Tributário Nacional, hoje com mais de 50 anos disciplina grande parte da matéria do Direito Tributário. Nos próximos tópicos há de se verificar o modo o qual é disciplinado, aplicado o direito tributário tem como objetivo de estudo a relação entre a definição de tributos e o tramite até efetiva cobrança.

1.2 Regulação

Um forte aliado da regulação tributária é a Constituição Federal de 1988 – CF/88, ela sendo afirmação de instrumento basilar que dispõe muito dos tributos e suas competências, conforme restará demonstrado ao decorrer deste capítulo.

A CF/88 é a fonte de direito de maior peso para o Direito Tributário, todavia, não é a única, sendo utilizada ainda o Código de Direito Tributário, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Decretos Legislativos, Instruções, Jurisprudências e Doutrinas (HELENA, 2018),

O próprio Código Tributário Nacional - CTN elenca as fontes do direito tributário em seu artigo 96, onde demonstra de forma expressa que a legislação tributária é compreendida pelas leis que as regulamenta, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que dispõe sobre tributos e relação a eles pertinentes.

Mas há uma especificação no artigo 97 do CTN onde dispõe que somente a lei pode instituir, majorar, reduzir ou extinguir o tributo, complementa ainda Eduardo Sabbag (2018, p. 329) que “por regra, a lei adequada para instituir tributo é a lei ordinária. Nessa medida, quem cria tributos é o Poder Legislativo, não cabendo ao Poder Executivo o mister legiferante”, todavia cabem exceções quanto a afirmação do doutrinador.

É estipulado ainda a existência de tributos federais que, mesmo atendendo o princípio constitucional da legalidade, serão criados ou alterados através de lei complementar, a título de exemplo temos o Impostos sobre Grandes Fortunas (artigo 153, VII, da CF), Empréstimos Compulsórios (artigo 148 da CF) e outros.

A Lei Complementar como espécie normativa foi elencada no ordenamento jurídico pela Constituição Federal de 1967, entre as competências que foram atribuídas tem-se a função de abordar a matéria tributária.

Na Constituição Federal de 1988, a lei complementar ganhou maior destaque dentro do Sistema Tributário Nacional, lhe cabendo, fundamentalmente duas atribuições, quais sejam:

1ª) Como lei nacional ela determinará regras que devem ser seguidas por todos os entes políticos, indicando, no caso, a resolução de conflitos de competência, a regulação as limitações constitucionais ao poder de tributar e, particularmente, as normas gerais em matéria tributárias. A lei Complementar nesta hipótese não tem a função instituidora de tributos;

2ª) Como Lei Federal, se acordo com às hipóteses determinadas no texto constitucional, instituirá os tributos da União. (SACHSIDA, 2018, *online*)

Será aprofundado nos tópicos subsequentes deste capítulo a forma de correta e legal de aplicar este corpo de legislação exposto acima, e quais as ferramentas para a execução deste.

1.3 Aplicabilidade

A aplicação do Direito Tributário está prevista no Capítulo III do CTN, onde trata a aplicação da legislação tributária nos artigos 105 e 106. A aplicabilidade de uma norma se baseia em analisar onde se aplica, a quem aplica e quando se aplica. Em seu sentido real nada mais é que colocar em prática o que está previsto na legislação, aplicando as normas gerais e abstratas aos casos concretos, sendo tarefa do Poder Executivo por se tratar da execução da norma.

A legislação regula em sentido genérico, não casos específicos, e na sequência que vão acontecendo os fatos geradores tem o Executivo a função de aplicar a norma em cada caso particular. Na análise da aplicação temos irretroatividade de onde aduzimos que a aplicação da norma vigente será aplicada aos casos existentes no período da vigência daquela norma, isto como regra.

Em algumas situações específicas a aplicação da norma vigente será permitida em casos que tiveram seu fato gerador em momento pretérito a vigência da norma nas hipóteses elencadas no artigo 106 do CTN, que prevê a aplicação da lei nos atos passados nos casos em que a nova lei for de cunho meramente interpretativo da anterior não podendo aquela inovar sobre a matéria já dispostas.

Outras incidências da retroatividade é quando a nova lei for mais benéfica ao contribuinte do que a revogada ao que tange a matérias das penalidades, trata-se de uma exceção ao princípio da irretroatividade que será melhor definido no próximo tópico.

Semelhante ao que é admitido pelo Código Penal Brasileiro, a lei tributária ao que tange as sanções e infrações poderá retroagir a fim de alcançar um ato não definitivamente julgado, preceitua o artigo 106 do CTN nos casos em que: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento tributário; e c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista em lei vigente ao tempo da sua prática.

Após analisar a disciplina das legislações tributárias e a maneira a qual essas se aplicam aos fatos geradores, passará a pesquisa a estudar os princípios basilares do Direito Tributário.

1.4 Princípios

Os princípios orientam, inspiram e dão organicidade aos institutos, além de iluminarem as interpretações das normas jurídicas, esses representam a base fundamental e filosófica do ordenamento jurídico. Costa (2020, p. 82) pontua que “cientificamente, é o alicerce sobre o qual se constrói um sistema, o que conduz à conclusão de que uma ofensa a um princípio, representa uma agressão ao próprio sistema.

No cenário do Direito Tributário tem muito o que se falar de princípio elencando aqui os de maiores destaques, quais sejam: Princípio da Legalidade, Princípio da Anterioridade, Princípio da Irretroatividade, Princípio da Isonomia, Princípio da Interpretação Objetiva do Fato Gerador, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Vedação ao Confisco, Princípio da Uniformidade Geográfica, Princípio da não Cumulatividade, e Princípio da Liberdade de Tráfego.

I) Princípio da Legalidade

Conforme disposto no inciso I, artigo 150 da Constituição Federal, estabelece que não haverá cobrança de tributo sem que haja lei anterior que a prevê, sendo esse um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, no artigo 97 do CTN dispõe que só a lei pode instituir, majorar, minorar ou extinguir tributos.

Cumprir informar que a lei ainda prevê a hipótese das quais de admitirá que o tributo seja criado por meio de Lei Ordinária a título de exemplo o Empréstimo Compulsório que será estudado mais adiante. Atendendo ainda as exceções do princípio da legalidade é admitido pela Constituição, por meio do seu §1º do artigo 153.

Conforme afirma o doutrinador Sacha Cêlho, (2019) “tais impostos têm caráter extrafiscal, possuindo função regulatória, o que justifica a flexibilidade de alíquotas”, por isso a flexibilização da norma.

II) Princípio da Anterioridade

A previsão legal deste princípio está elencada nas alíneas b e c do inciso III do artigo 150 da CF. O referido texto de lei dispõe que não haverá cobrança de tributos no mesmo ano vigente em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou o alterou, afim de proporcionar uma maior segurança ao contribuinte para que não seja pego de surpresa. O respectivo princípio traz a expressão de segurança jurídica, criando uma limitação para que seja possível essa segurança (COSTA, 2020)

De uma análise minuciosa do texto de lei que preconiza este princípio teremos que os tributos não poderão ser cobrados no mesmo ano vigente em que haja sido publicada (alínea b, III do artigo 150/CF) e somente após decorrido o prazo de 90 dias da data da publicação (alínea c, III do artigo 150/CF).

III) Princípio da Irretroatividade Tributária

Este é um princípio que repousa em norma expressa na lei, temos por meio deste princípio a proibição da cobrança de imposto o qual seu fato gerador tenha ocorrido em data anterior ao início da vigência da lei que o instituiu ou o modificou, sua previsão legal está no artigo 144, caput do CTN com amparo constitucional na alínea a, III, do artigo 150 da CF (COSTA, 2020). Não devendo a lei retroceder a fim de abarcar situações pretérita.

IV) Princípio da Isonomia

Conforme preceitua o inciso II, do artigo 150 da CF, é vedado ao Estado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes. Conforme apresentado por Costa (2020, p. 85) “a ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerada por muitos o princípio mais relevante, em razão do seu tratamento equânime”.

V) Princípio da Vedação Confisco

A palavra confisco vem do latim *confiscato*, que significa “juntar-se ao tesouro” (COSTA, 2020), sendo a tomada da propriedade de um particular pelo Estado, sendo tal ato então vedado conforme preconiza o inciso IV, artigo 150 da CF que estipula que o Estado não poderá usar do tributo com a finalidade de obter para si porção desproporcional do contribuinte de maneira que cause dano a sua dignidade humana.

VI) Princípio da Uniformidade Geográfica

O princípio em tela veda a União de estipular tributos federais de maneira divergente por todo o território nacional conforme dispõe no inciso I do art. 151, a par do artigo 19, III, in fine, ambos da CF, o presente princípio prevê então a mesma alíquota em toda a extensão.

Cumprido salientar que terá a exceção prevista em casos de incentivos fiscais para o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Entendemos a relevância deste princípio quando é pontuado por Costa (2020, p.

109) “Se fosse possível à União isentar tributos estaduais e municipais, violada estaria a autonomia das pessoas políticas e, conseqüentemente, a Federação”.

VII) Princípio da não Cumulatividade

Esse princípio é voltado para três impostos, quais sejam: ICMS, IPI e Impostos Residuais, conforme preconiza os artigos 155, § 2.º, I; artigo 153, § 3.º, II; artigo 154, I, da CF, pois faz necessário ser um tributo de mais de uma fase, por consistir na intenção de evitar o recolhimento cumulativo, sendo correta a cobrança tão somente da diferença a dos valores entre as etapas.

Uma segunda ressalva importante a se destacar e uma de ordem doutrinária, que aduz na cobrança do ICMS exigidos pelas autoridades fiscais nos Postos de Fiscalização das rodovias.

1.5 Tributos

Em síntese o tributo é uma prestação pecuniária que se dá de maneira compulsória, cujo a cobrança só deve ser precedida de lei e mediante atividade administrativa vinculada a cobrança, não podendo ser confundido tributo com multa, pois não há no tributo o caráter punitivo.

O artigo 3º elencado no CTN, traz a definição perfeita e completa do que é um tributo, vejamos:

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, *online*).

Dentro do gênero tributo temos algumas espécies, a Teoria Penta partida defende que há 5 (cinco) tipos de tributos a saber: i) imposto; ii) taxa; iii) contribuições de melhorias; iv) empréstimo compulsório; e v) contribuições especiais. Sendo essa teoria adotada pela corrente majoritária.

I) Imposto

Conforme apresentado por Costa (2018, p. 141) “impostos são tributos não vinculados a uma atuação estatal”. A Constituição Federal prevê, de modo taxativo, os tipos de impostos federais, estaduais e municipais, conforme sua competência.

Os Impostos Federais estabelecidos no artigo 153 da CF são os Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto de Renda; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Operação Financeira; Imposto Territorial Rural; Imposto sobre Grandes Fortunas; Impostos residuais; e Imposto Extraordinário (de Guerra).

Já os Impostos Estaduais estão taxados no artigo 155 da CF sendo eles o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação; Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços; e Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotores.

Enquanto os Impostos Municipais preceituados no artigo. 156 da CF, quais sejam, Imposto Predial e Territorial Urbano; Imposto de Transmissão de Bens Imóveis; e Imposto Sobre Serviço.

II) Taxa

A taxa pode ser cobrada pela União, pelos Estado e Municípios, diferentemente do imposto é um tributo vinculado a uma ação específica pública, podendo consistir no poder de polícia (Taxa de Polícia – II.I), ou em atos do Estado os quais trazem ao contribuinte benefícios de forma direta (Taxa de Serviço – II.II) ou ficam opostos a sua disposição.

Temos que os impostos financiam os serviços público indivisíveis e as taxas financiam os serviços públicos divisíveis. Para o doutrinador Sacha Coêlho (2019, p. 399) em seu livro *Curso de Direito Tributário Brasileiro* “As taxas são e devem continuar a ser tributos modestos e estritos, a financiar sobre prestações

estatais em prol de pessoas determinadas.”. Como exemplo de taxa temos a taxa da coleta de lixo, taxa de esgoto, taxas limpeza pública, entre outras. A previsão legal desse tributo encontra-se nos art. 145, II, da CF, c/c os artigos. 77 a 79 do CTN.

II.I) Taxa de Polícia

A taxa de polícia trata-se de “atividade de fiscalização, de controle do comportamento dos particulares, visando a prevenção da ocorrência de danos ao interesse público” Costa (2018, p. 147). Sedo assim, limitações impostas.

É destinada a fiscalização, é cobrado em virtude dos atos de polícia praticados pelo Administração Pública pelos seus demais órgãos, que tem-se por objetivo limitar direitos ou liberdades dos indivíduos em prol do bem da coletividade. Está previsto no texto da Lei 5.172/1966 em seu artigo 78, caput.

II.II) Taxa de Serviço

A cobrança da taxa de serviço advém da prestação de um serviço público específico e divisível, são diversos aqueles que se enquadram como fator gerador para a cobrança desta modalidade de imposto. Expõe ainda a doutrinadora Costa (2018, p. 148) “podemos definir serviço público como sendo a atividade material de incumbência do Poder Público”, sujeitando-se ao regime do direito administrativo.

III) Contribuições de Melhorias

Tem-se por finalidade o financiamento de obras pública. Este poderá ser exigido pelo Poder Público quando houver tanto a realização de uma nova obra pública ou quando ocorre a valorização imobiliária decorrente desta obra. Estando presente essas duas características podemos falar em cobrança de contribuições de melhorias, se por algum motivo estiver ausente uma dessas hipótese, não há o que se falar em cobrança dessa natureza, com fulcro no artigo 81 do CTN (BRASIL, 1988, *online*).

III) Empréstimo Compulsório

Diferentemente dos vistos até agora este tributo é de competência exclusiva da União, decorre de casos excepcionais, como preconiza o inciso I do artigo 148 da Constituição Federal: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;[...]” (BRASIL, 1988, *online*).

Para que essa cobrança ocorra os cofres públicos devem estar com saldo insuficiente para cobrir custos emergenciais, sendo utilizado do poder de arrecadação extraordinária do Estado nas hipóteses de guerra, emergência nacional como por exemplo catástrofe naturais em proporção nacional sendo algo fora dos padrões de normalidade, ou ainda em casos de investimento urgente, tratando este de um investimento de urgência que possa ser coberto pelas reservas públicas federais.

A ocorrência desses fatos faz com que uma obrigação tributária seja instituída sem a necessidade de uma vinculação vez que decorre de um caso excepcional mediante aprovação do Poder Legislativo.

IV) Contribuições Especiais

Essa espécie de tributo não possui caráter de arrecadação fiscal, e sim a intervenção econômica e social para qual se destina, seu surgimento deve vir com a finalidade de custear uma atividade específica. Carrazza (2020) expõe que as contribuições são impostos vinculados que se tem por base uma ação estatal voltada para o seu respectivo obrigado.

As contribuições especiais diferentemente dos demais serão instituídas por via de regra através de Lei Ordinárias, sendo de competência da União não possui seu fato gerador expresso na Constituição, salvo os casos de Contribuições

Sociais de Seguridade e a Contribuição de Intervenção no Domínio econômico dos Combustíveis, sendo essas as duas únicas exceções prevista na Constituição.

Foi visto neste capítulo uma breve síntese da caminhada do direito tributário no Brasil, as legislações que o disciplina, seus princípios e seus tributos em espécie de uma forma ampla, se forma subsquente nesta pesquisa será estudado de maneira minuciosa um tributo em especial, qual seja, o ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços.

CAPÍTULO II – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

No presente capítulo será apresentado de uma forma extrínseca e intrínseca um dos impostos de maior relevância em virtude da sua arrecadação para os entes federados, qual seja, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, inciso II.

No decorrer deste capítulo terá o leitor conhecimento sobre o respectivo imposto, os princípios que o regem, sua origem, as modificações sobre ele advindas com o tempo e com o avanço da sociedade, quais são suas regulamentações, o que o disciplina e suas principais hipóteses de incidência.

A presente pesquisa busca, ainda, expor de maneira discriminada a aplicação deste imposto sobre o fornecimento de energia com foco na arrecadação do estado de Goiás, por ser o ente federado com a maior carga tributária sobre a energia elétrica batendo a alíquota de 29%, sendo uma das principais fontes de recolhimento para os cofres públicos (FREITAS, 2021). Será apresentado de maneira clara como isso influencia de forma direta e indireta a vida do contribuinte.

2.1 Contexto Histórico

As primeiras tributações sobre as transações comerciais deram início na Europa em um período de pós-guerra. Antes da Primeira Guerra Mundial a tributação incidia sobre o patrimônio das pessoas. Diante disso o mundo passou por

um cenário onde houveram destruições dos povos, prejuízos econômicos em larga escala aos países envolvidos e o enfraquecimento de seus comércios.

Havendo a retomada do comércio entre as nações teriam em mãos uma boa fonte de arrecadação se a cobrança do Estado incidisse sobre os bens de consumo que começariam a circular fora de suas fronteiras, tendo a possibilidade de solucionar o problema quanto o recolhimento de impostos para os cofres públicos no momento posterior a guerra.

Nesse contexto, surge na França as primeiras formas de tributar a circulação de mercadorias através do *Taxe sur la Valeur Ajoutée* – TVA que foi essencial para a estruturação dos tributos mais a frente, conforme apresentado por Moreira (2018, p. 18):

Dessarte, em que pesem as suas vicissitudes (apuração complexa e alíquota mais elevada), a experiência francesa difundiu-se na Europa e em praticamente todos os países do globo. Hoje a TVA é adotada em mais de 160 nações, sob a nomenclatura de Imposto sobre o Valor Agregado. E, como se demonstrará a seguir, a técnica mais usual de tributação do IVA não o caracteriza – apesar do nome – como um imposto incidente sobre o valor acrescido.

O respectivo tributo francês serviu então de modelo para o que posteriormente veio a ser chamado no Brasil de ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadoria) – sequentemente se tornou o ICMS. Mesmo tendo o tributo europeu como espelho o ICM surge dotado de características próprias em sua estrutura e em sua forma.

O ICMS teve seu arquétipo embrionário pelo Imposto sobre Vendas Mercantis – IVM, criado pela Lei Federal de nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, sendo, no primeiro momento, um tributo de competência da União (YAMAOKA, 2014, p. 45), que teve sua origem a partir na década de 20 do século passado, e do Imposto sobre Vendas e Consignação – IVC, tendo esse segundo uma estruturação que partiu do IVM, surgindo então na década de 40.

A implementação do respectivo tributo foi sugerida pelos comerciantes à época, por intermédio das Associações Comerciais, que pediam a flexibilização de título de crédito que desce liberdade para a negociações de vendas com pagamento através dos mesmos, todavia assegurado de garantias legais do recebimento.

Tendo assim o início das primeiras tributações sob a circulação de mercadoria no contexto histórico do sistema tributário brasileiro, o IVM mais tarde veio a ser denominado Imposto de Vendas e Consignações – IVC, e transferido para a órbita estadual.

Quando da promulgação da Constituição Federal de 1934 as atividades mercantis estavam em seu momento de relevância para o cenário da economia mundial, logo uma fonte considerável para aumentar a arrecadação dos tributos. Neste período surgiram, novamente, alterações no ordenamento tributário, onde o IVM começa a incidir sobre as operações de consignação tornando-se o Imposto sobre Vendas e Consignações.

O novo imposto tinha em sua essência a natureza mercantil, no qual cada movimentação financeira originava em um fato gerador passando a incidir em todas as fases até chegar no consumidor final, assim, com a ocorrência de um fato gerando outro cumulativamente forma-se uma 'incidência em cascata'.

Nessa trilha, conforme preleciona Aliomar Baleeiro (2010, p.367) o formato repetitivo de incidência do IVC, traz o trauma econômico nas receitas dos Estados-Membros, devido sua cumulatividade, vejam o que diz o jurista:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3%

(Rs 3\$ por cento de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios.

Ademais, a passagem do IVC para o ICM foi um momento emblemático para o ordenamento tributário, conforme elucida Navarro, (1994, p. 220-221) sobre a instituição do imposto não-cumulativo:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo.

Nesta linha, Mesquita (2020, p. 48), menciona também o ICM como um imposto não acumulativo.

Com a reforma o IVC foi totalmente modificado, transformou-se em ICM – Imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de competência dos estados-membros, uma das espécies de impostos sobre a produção e a circulação. Diferentemente do antigo IVC, o ICM passou a ser não cumulativo, abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores.

Na contramão das mudanças no regime tributário brasileiro, a inclusão da não-cumulatividade, em primeiro momento, se deu por meio de diplomas infraconstitucionais. Em razão da grande mudança com a adição da não cumulatividade, estão teve status constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Assim, passado o tempo este princípio veio a se solidificar no ordenamento jurídico.

Nesta toada, surge no Brasil uma nova Constituição em 1988, trazendo com ela o ICMS que incorporou os impostos de incidência única previstos naquela época, abrangendo, assim, o seu fato gerador o qual não mais se limita às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 1968.

O recente imposto se manteve inalterado na sua estrutura, expandindo somente o seu fato gerador. Desse modo, o que era o Imposto sobre Circulação de Mercadoria – ICM, passa a ser o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, que será contextualizado no tópico ulterior.

2.2 Conceitualização

Como visto acima, o ICMS adveio de uma sequência de evoluções legislativas e modificativas. Assim, este tópico da pesquisa buscará, de maneira abrangente, apresentar o conceito legal, material e formal do que vem a ser o imposto objeto deste estudo.

O ICMS, conforme apresenta Mesquita (2020, p. 46) é “fonte de receita dos estados da federação, é um imposto não cumulativo, incidente ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

O artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988 traz um conceito legal, porém, perfunctório do que vem a ser esse tributo e quem possui legitimidade para efetuar com esta cobrança, veja:

[...] 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, *online*).

Para a instituição do ICMS é imperioso destacar que a Lei Complementar nº 87/1996, serviu para atender as disposições constitucionais previstas nos artigos 146 e 155, § 2º, XII, da Carta Magna, seguindo a esteira do Convênio nº66/88 foi editado em observância ao artigo 34, § 8º, do ADCT.

No contexto material, o respectivo imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, mesmo que tratam-se de relações advindas do exterior (MESQUITA, 2020, p. 46).

Quanta a incidência do imposto o autor Junior (2017, p. 45) traz a seguinte interpretação:

Como o imposto é sobre o consumo, quem realmente suporta seu ônus é o cidadão comum, consumidor final das mercadorias e dos serviços, posto que, por ser não cumulativo, os elos da industrialização e da comercialização repassam-no ao consumidor final.

Trata-se de um imposto regressivo e indireto o qual traz injustiça social, diante da sua cobrança sem equidade, a incidência deste independe da capacidade contributiva do contribuinte, (JUNIOR, 2017, p. 45) traz formando um cenário onde todos arcam com o mesmo percentual do ônus da alíquota.

Ao que se refere a legislação deste tributo, apesar da Lei Complementar nº 87/1996 nortear as hipóteses de incidência, base de cálculos, e outros aspectos do ICMS, este continua sendo um tributo de grande complexidade, pois conforme define a Constituição trata-se de um imposto de competência estadual, cabendo a cada ente federado fazer um detalhamento das operações e cobranças em regulamento próprio, todavia, os Estados deverão observar os princípios para que tal cobrança não seja indevida.

Os princípios são vigas do direito que não estão positivadas, sendo totalmente necessários para uma melhor aplicação das normas, Junior (2017, p. 17) elucida que “Realizar justiça tributária, uma parte de uma justiça fiscal, não é tarefa fácil, e só pode ser realizada com uma tributação que tenha por bases princípios, entre outros, a igualdade e a capacidade contributiva.”.

Esses trazem diretrizes para a interpretação da relação entre a realidade social e o ordenamento jurídico. Tem-se que além dos princípios constitucionais contidos no regime tributário, no ICMS destacam-se dois princípios, sendo estes o da não cumulatividade e o da seletividade.

O princípio da não cumulatividade tem previsão legal no artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, onde é previsto que haverá a compensação do que for devido em cada operação de mercadorias ou prestação de serviços, isto é, o contribuinte poderá tomar créditos permitidos por lei, do ICMS pago pelos fornecedores e abaterem o valor devido.

Ao que tange a não cumulatividade, Junior (2017, p. 38) traz nos seguintes termos:

A não cumulatividade, própria de tributos indiretos sobre o consumo ou impostos sobre o valor agregado, é um mecanismo de apuração do valor a recolher pelo qual se admite compensar ou abater no valor do tributo devido, o imposto que incidiu na etapa anterior da operação ou prestação que está sendo tributada.

Neste tributo o princípio da seletividade gera discussão quanto a faculdade da sua aplicação, margem aberta pela Constituição quando aduz em seu texto que os Estados e o Distrito Federal poderão ser seletivos, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme disposição do artigo 155, §2º, III do texto constitucional.

Ampliando a visão sobre o tema, Derzi (2017, p.10) trouxe a ideia de que “seletividade quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias”. Desta maneira aquilo que é visto como supérfluo e suntuário, terá a alíquota majorada em comparação aos itens de função vital.

Diante de um vasto ordenamento jurídico vigente no Brasil, é importante ressaltar quais são as legislações competente para regular o ICMS. Tem-se que este tributo é regulado pela Lei Complementar nº 87/1996, conhecida também com Lei Kandir, dispõe sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

Conforme disposto na Constituição, o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo cada um destes autonomia para disciplinar esta arrecadação dentro dos parâmetros previsto na Constituição (MESQUITA, 2020). A título de exemplo o Estado de Goiás que possui a Lei nº 11.651/1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás, onde disciplina conforme a sua necessidade a arrecadação do respectivo imposto.

Visto então o ICMS na sua estrutura formal e material, os princípios que o regem, bem como a legislação pertinente que o disciplina, será apresentado ainda a a incidência deste tributo de maneira aclarada, mas em um dizer genérico tem-se que a aplicação deste tributo incide sobre produtos produzidos até os marcos da fronteira, bem como de produtos importados. Também incidente sobre serviços de transporte dessas mercadorias, serviços de comunicação e eletricidade.

2.3 Hipótese de Incidência

Conforme apresentado anteriormente, incide sobre mercadoria sem geral de diferentes tipos, desde eletrodomésticos, automóveis a meras balas de mascar, e que se aplica tanto a comercialização dos produtos dentro do país como em bens importados.

A legislação é clara e taxativa quanto ao rol de incidência do ICMS. Preceitua o artigo 2º da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1.996, quanto esta taxatividade, veja:

[...] O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade,

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

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

É apresentado ainda no texto Constitucional as hipóteses das quais não podem incidir o ICMS, com fulcro na previsão legal do artigo 3º da Constituição Federal, como os casos de livros, jornais, veículos adaptados para pessoas com deficiência, entre outros.

Para compreender melhor sobre o que irá incidir a cobrança, faz-se necessário entender de início ao que se refere os objetos que compõe a nomenclatura deste imposto, conforme expôs Mesquita (2020, p.50) “A incidência do ICMS é diretamente relacionada a sua nomenclatura”.

A circulação a qual se refere a nomenclatura do imposto não faz referência somente a singela movimentação dos bens físicos de consumo, mas sim da questão jurídica do negócio, ou seja, quando a mercadoria troca de titular. Para que se obtenha como tributar, é necessário que esta mercadoria deva ter destinação comercial, havendo assim a intenção de lucro.

Necessário é o destaque do adendo imposto na Constituição, quanto à entrada de mercadoria do exterior. Nesta hipótese terá o Estado legitimidade para tributar ainda quando o objeto da importação tiver finalidade para uso pessoal, dispensando neste caso a intenção de lucro, conforme dispõe a regra geral.

Ao que se refere a prestação de serviço de transporte, apresenta Mesquita (2020, p.51) quanto a sua incidência:

Acerca do serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a materialidade do ICMS pressupõe uma relação comercial entre duas ou mais pessoas (física e/ou jurídicas), cujo objeto é o deslocamento de mercadorias (bens), pessoas ou valores, entre municípios do mesmo estado ou municípios de estados diferentes

Apresentado as mercadorias que não incidem e as mercadorias que possuem a incidência da cobrança do ICMS e suas disposições legais, é imperioso ressaltar para esta pesquisa a aplicação do ICMS na energia, conforme será demonstrado abaixo.

2.4 Incidência do ICMS na energia

O texto constitucional de 1988 ao trazer uma nova redação quanto a tributação da circulação de mercadoria, adicionou a energia elétrica como um bem corpóreo objeto de tributação do ICMS. Quando entrou em vigência o novo Sistema Tributário Nacional, chegaram a questionar a constitucionalidade do ICMS incidir sobre a energia, sustentando a ideia de que não seria esta uma mercadoria, todavia essa corrente não se manteve.

A grande chave de discussão deste tributo sobre a energia é a (in)aplicabilidade do princípio da seletividade, vez que os Estados não vêm aplicando a minoração da alíquota sobre a energia em razão da sua essencialidade. O Estado de Goiás aplica alíquota de 29%, sendo superior aos demais Estados (FREITAS, 2021), se igualando com a aplicação de mercadorias supérfluas, tais como bebidas alcoólicas.

Na contramão desta regra temos o governo de Santa Catarina que reconheceu recentemente o caráter da essencialidade da energia, e determinou a aplicação da alíquota base do imposto para a sua população (Schaffner, 2021, *online*) tal como prevê o princípio da seletividade que rege este imposto.

Foi apresentado neste capítulo o histórico, conceito, princípios, competência e as aplicabilidades do ICMS, como também suas disposições legais. No próximo capítulo desta pesquisa, será realizada um estudo com este último tópico, quanto (in)aplicabilidade do princípio da seletividade do fornecimento de energia.

CAPÍTULO III-(in) APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

No presente capítulo será apresentado a soma de tudo já visto nesta pesquisa até o momento, para chegar à conclusão de qual é maneira correta quanto aplicação do princípio da seletividade ao que tange o ICMS no fornecimento da energia elétrica no território brasileiro.

No decorrer do que será apresentado, terá o leitor conhecimento sobre a incidência da tributação na sua energia, verá de maneira mais profunda quanto ao princípio da seletividade e qual tem sido os entendimentos na suprema corte no caso em tela, ademais restará demonstrado o impacto deste princípio aos contribuintes e aos cofres públicos.

Ao concluir a leitura deste estudo, terá o conhecimento quanto a análise das acepções semânticas contidas no princípio em tela e que é uma agressão a norma e ao contribuinte a inobservância do respectivo princípio. Verá ainda quanto a possibilidade de recorrer a passível tutela jurisdicional.

3.1 Como ocorre a tributação no fornecimento de energia elétrica

É de conhecimento comum que as cargas tributárias no Brasil são sempre as mais elevadas e com a energia não seria diferente. Sobre Hélio Duque (2009, *online*) trouxe os seguintes dados para dimensionar a alta dos impostos na energia do Brasil.

[...] nos Estados Unidos, o custo do megawatt (MWH) hora foi de US\$ 64, em 2008, enquanto no Brasil foi de US\$ 138. Nos últimos dez anos, a energia paga pelas indústrias brasileiras teve

crescimento de 247%. No consumo residencial, o aumento, em igual período, foi de 114%. O detalhamento da evolução das tarifas médias brasileiras teve perfil distinto. No setor industrial, em 1999 o custo do megawatt hora era de R\$ 63, atingindo R\$ 216 em 2008. No consumo residencial, em 1999 pagava-se R\$ 138, elevando-se em 2008 para R\$ 282.”

Diante de tamanha cobrança é importante trazer a memória que o Brasil é o país que mais gera energia elétrica nas suas hidrelétricas, a saber então que a alta neste serviço se dá em decorrência da incidência de altas taxas de imposto, verdadeiros responsáveis pela mudança dos preços finais.

A grande questão é como ocorre e se divide esta cobrança, segundo a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), a tarifa paga pelo consumidor, tem o seguinte parâmetro: distribuição, 29,5%; impostos na distribuição, 35,5%; na geração, 28,5%; e em transmissão, 6,5%. Tanto na geração como na transmissão, incide carga tributária diferenciada. Igualmente elevada.

A produção, transmissão e comercialização de energia elétrica no Brasil são regulamentadas e fiscalizadas pela ANEEL, órgão autônomo estabelecido pela Lei nº 9.427/1996 vinculada ao Ministério de Minas e Energia. Uma de suas responsabilidades é desenvolver as tarifas de fornecimento de energia elétrica para concessionárias de distribuição e empresas licenciadoras e cooperativas de eletrificação rural, levando em consideração parâmetros técnicos, econômicos, operacionais e a estrutura do mercado consumidor.

A Lei nº 8.631/1993 passou a estabelecer as tarifas das empresas franqueadas de acordo com as características de cada empresa. Por sua vez, a Lei nº 8.987/1995 garante o equilíbrio econômico-financeiro da concessão. A partir de então, os preços da eletricidade são determinados pela área de concessão (ou seja, a área geográfica à qual cada empresa está contratualmente obrigada a fornecer eletricidade). Os Impostos, então, variam de acordo com as características de cada região, como número de consumidores, expansão da rede, tamanho do mercado, custos de compra de energia, impostos, etc.

É encargo das concessionárias de distribuição levar a energia elétrica aos seus consumidores, custeando os custos decorrentes deste serviço a serem cobertos com a tarifa de energia elétrica. Conforme divulgado pela ANEEL Esses custos compreendem: a) custos da geração da energia; b) custos de transporte da energia até os consumidores, tanto da transmissão quanto da distribuição; e c) custos de encargos e tributos.

Dentro dos encargos atribuídos ao fornecimento de energia tem-se o ICMS que é objeto incidente nesta pesquisa. De fato, a Constituição Federal de 1988 reconhece expressamente a tributação do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica. Portanto, não são tributadas as operações que transmitem energia elétrica para outros países (Artigo 155, § 2º, alíneas a e b da Constituição Federal de 1988), caso em que o imposto integral vai para o país de destino, que deve consumir a energia. Para ser mais específico, o § 3º do artigo estabelece que, além do ICMS e das taxas de importação e exportação, não incidirão outros tributos sobre os negócios relacionados à energia elétrica (BRASIL, 1988, *online*).

Por outro lado, o §9º do artigo 34 da Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) estabelece que, como contribuinte substituto, as distribuidoras de energia elétrica arcarão com a responsabilidade do ICMS da energia elétrica "até que lei complementar disponha" - condição foi cumprida com a edição da Lei Complementar 87, de 1996 a partir do ano de 1996.

Sendo a energia elétrica uma mercadoria do ICMS, seu tratamento tributário deve ser semelhante a outras mercadorias, respeitando a particularidade da energia, cabendo desta maneira observância ao princípio da seletividade a ser estudado nos termos abaixo.

3.2 Princípio da seletividade no ordenamento tributário brasileiro

Foi apresentado em momento pregresso desta pesquisa os princípios que regem o ordenamento tributário brasileiro, destarte, foi exposto que não há no texto do direito positivo uma indicação do legislador sobre quais enunciados devem ser considerados como princípios.

Cabe aos juristas que, no estudar e aplicar da norma, elegem quais enunciado são os princípios, determinando entre esses, quais deles considera como importantes no intuito de informar a construção e estruturação de todas as outras (CARVALHO, 2019). Nesse processo, cumpre destacar que o intérprete atribui valores considerando o grau de intensidade de norma para norma. Os princípios por sua vez possuem uma reação centrípeta determinante, de modo a influenciá-las, manifestando sua presença. Diante disso, há de se considerar que os princípios orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas.

Ademais, quanto aos valores atribuídos aos princípios Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 168) eludia nos seguintes termos:

Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos. Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.

Conforme demonstrado ao decorrer desta pesquisa, os princípios apresentam-se como gerais e específicos, encontrados na Constituição, nas legislações e nas normas específicas, cabendo ao interprete valora-los segundo critérios culturais e ideológicos, atribuindo seu devido valor. No presente trabalho, importa destacar num primeiro momento o princípio da seletividade no caso do ICMS, em função da essencialidade da mercadoria ou serviços que, como adiantamos no início, será o foco nas linhas seguintes.

3.2.1 Conceito e função da seletividade com ênfase no fornecimento da energia elétrica

Preconiza a ilustríssima jurista Maria Helena Diniz (1998) o termo seletividade é a qualidade de ser seletivo. Ser seletivo, assim, consistiria no ato ou efeito de selecionar algo. Cumpre-se a seletividade quando se seleciona algo o separando dos demais.

Quanto a previsão deste princípio na legislação brasileira, o mesmo veio inserido na Constituição Federal de 1988 pelo artigo 155, §2º, inciso III, juntamente com o ICMS, onde se estabelece “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços” (BRASIL, 1988, *online*).

A seletividade deve decorrer de alguma finalidade que toma a mercadoria ou o serviço, levando em conta sua essencialidade. Assim, as mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados pelo ICMS que os supérfluos (CARRAZZA, 2020). Tem-se então que o imposto sobre circulação de mercadoria, poderá ser seletivo desde que levado em consideração a sua essencialidade para a manutenção da vida.

A palavra essencialidade, segundo Maria Helena Diniz (1998) permite três acepções, são elas: a) relativo à essência; b) aquilo que constitui a essência; c) aquilo que é indispensável, principal ou importante. Diante disso em consonância com a norma, tem-se que para aquilo que for necessário, caberá a seletividade.

Quanto mais necessário for o serviço ou a mercadoria fornecida, menor deve ser a alíquota da carga tributária incidente sobre eles, em especial do ICMS. Todavia, cabe destacar, ainda que a seletividade se dá em função da essencialidade do produto ou serviço, é preciso afastar qualquer entendimento de que ele possa levar em conta a origem ou destinação do bem, cabendo somente a análise do objeto.

Percebe-se, portanto, que a comparação do que é essencial ou não, deve ser realizada sempre em relação à finalidade do bem ou serviço para o consumidor final, ou melhor, tomando-se como parâmetro o consumo popular (CARRAZZA, 2020). Certamente, uma avaliação empírica e periódica do que efetivamente é

consumido pelas classes mais pobres, poderia orientar a essencialidade com mais fidelidade.

Todavia, a pesquisa em tela busca trazer essa seletividade sobre para o fornecimento de energia elétrica no território brasileiro. Não há que se discutir que é de suma relevância e a cada dia se torna mais necessário a energia elétrica para se obter o mínimo da qualidade de vida aceitável para um ser humano nos dias atuais.

Pesquisas recentes apontam o quão necessário é a energia para o cidadão. Em destaque é apresentada uma veja:

De acordo com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD 2019 (IBGE), divulgada em maio de 2020, 99,8% das residências brasileiras possuem acesso à energia elétrica. A maioria tem acesso pela rede geral de distribuição. Porém, uma parcela menor das residências utiliza fontes alternativas (SILVA, 2020, *online*).

Por ser então um bem de uso de quase 100% da população brasileira, clara é a ideia de que a energia é um bem totalmente indispensável para a vida, condizentes com a aplicação daquilo que é seletivo, devendo este ser separado do que é classificado como supérfluo pela população.

A essencialidade no caso da energia resulta em tentativa de dosar, ainda que de forma imprecisa, a carga tributária (SILVA, 2015), diante do que foi visto até o momento o Estado precisa se atentar a esta obrigação imposta na Constituição de minorar as alíquotas no caso de seletividade, conforme será analisado de maneira mais profunda no próximo tópico a obrigatoriedade ou a facultatividade desta aplicação.

3.3 Da aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos no ICMS – Obrigatório ou Facultativo?

Depois de expor os termos de essencialidade, da necessidade da energia e a relação destes dois com o ordenamento tributário, ainda que pareça redundante reiterar o assunto quanto se aplica ou não se aplica? cumpre ressaltar este ponto,

ante a sua importância. Grande parte da doutrina entende que a seletividade em função da essencialidade é apenas facultativa no ICMS.

Segundo Roque Carrazza (2020), na sua interpretação, é um dos poucos que considera a seletividade como obrigatória, afirma que o termo 'poderá', ainda que disposto dessa forma deve ser entendido juridicamente a um peremptório 'deverá'. Afirma o jurista que:

Não se está aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória. Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela *ipso facto*, está lhe impondo um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes-deveres (ou, com mais apropriadamente proclamada Celso Antônio Bandeira de Mello, deveres-poderes) (CARRAZZA, 2020, p. 466).

A literalidade do texto nem sempre encerra a interpretação mais adequada e o exemplo disso é a expressão “poderá” no texto da Constituição quando se refere a admissão da seletividade quanto ao ICMS. Considerando que a seletividade tenha sido posta pelo constituinte, a uma permissão direcionada ao legislador, uma vez exercida, ela deve condicionar-se pelo exercício obrigatório de sua aplicação. Entender que a Constituição não concedeu liberdade de escolha à discricionariedade dos entes tributantes para com a sua positivação (SILVA, 2015).

Para a correta e justa aplicação, seguindo o mandamento constitucional abarcando também a suas interpretações, o legislador deverá comparar produtos e mercadorias; de modo que os de primeira necessidade, devem ser menos onerados por via do ICMS, como é o caso do fornecimento da energia elétrica. No contexto fático, o que vemos é que em determinados produtos ou serviços como a própria energia, a aplicação da seletividade veio manipulada no sentido de atender outros interesses, que não àquele consagrado na Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º, inciso III (BRASIL, 1988).

Caminhando para o último tópico desta pesquisa, visando que a constatação de que o princípio não foi observado pelo legislador, poderia o Poder

Judiciário, por meio de provocação, intervir na relação Estado e contribuinte, no sentido de corrigi-la? É o que será demonstrado a seguir.

3.4 Do controle judicial da discricionariedade à aplicação da seletividade no ICMS

Como visto no tópico anterior, o conceito de necessidade apresenta um grau de incerteza devido à indefinição afirmada por seus componentes na Constituição Federal de 1988, não é estipula direta e explicitamente quais produtos ou serviços devem ser considerados necessários ou voluptuário, cabendo aos legisladores infraconstitucionais estas respectivas classificações.

Entende-se que embora a incerteza venha da forma de incerteza no corpo do Texto Maior, não significa que haja incerteza aplicável ao princípio da seletividade.

No ICMS, reitera-se o que também foi expresso, as normas constitucionais que impõem a seletividade por necessidade levam os legisladores a insinuar que os produtos supérfluos devem receber um tratamento tributário mais oneroso do que a própria energia, por ser um item útil e necessário e, portanto, aplicável a forma menos gravosa.

De certa forma, observa-se que a seletividade se dá pelo parâmetro da comparação, na intenção de identificar o que é essencial, como a energia, chega-se no denominador comum através da comparação. Seguindo essa linha de entendimento, Cazrazza explana que:

[...] cumpre-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias e serviços. Nunca, evidentemente, discriminando contribuintes em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o artigo 5º, I da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados por via do ICMS que os supérfluos (2020,p. 460).

O julgador, ao deparar-se com a seletividade tributária e assim identificar que essa não foi observada, poderá reconhecer a inconstitucionalidade da regra,

impedindo que seja aplicada no caso concreto mediante o afastamento da sua eficiência técnica, via controle difuso.

Não dizendo que o Poder Judiciário deva legislar, no lugar do Legislativo. Ao contrário, o que se defende é que caberá ao Judiciário perquirir se o critério adotado pelo Legislativo está em conformidade com o que determina a Constituição.

Ademais, cumpre destacar que o legislador poderá determinar o peso fiscal, atribuindo a um produto uma alíquota de ICMS e, para outro, outra alíquota. Será constitucional (FONSECA; FARIA, 2020). Relevante é que o Poder Judiciário poderá verificar quanto ao cumprimento e observância da seletividade no momento da determinação da incidência do ICMS.

A fala do doutrinador Roque Carrazza ensina bem quanto a possibilidade da minoração quanto a incidência do ICMS, veja:

Se concluir, por exemplo, que a legislação ultrapassou os critérios da razoabilidade e da equidade ao revogar, v.g., uma isenção sobre a venda de remédios, tornando-a mais onerada, por meio de ICMS, que a comercialização de ração animal, poderá perfeitamente restabelecer o benefício fiscal e, com isso, o primado da Constituição. O mesmo vale caso entenda que o Executivo interpretou mal a legislação, com o que ignorou os valores que permeiam o princípio da seletividade no ICMS (2020, p. 305).

Após fixada a possibilidade do controle judicial quando da inobservância pelo legislador do princípio em tela; trazendo agora para o estudo os recentes acontecimentos na suprema corte. Tem-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/2021, Supremo Tribunal Federal que trouxe para debate a validade da previsão contida na legislação que abarca o ICMS para as operações com energia elétrica e comunicação.

No julgamento, ora analisado, o contribuinte pede a aplicabilidade do princípio que foi inobservado pelo fisco. O feito foi submetido a julgamento virtual em 5 de fevereiro de 2021, com o relator Ministro Marco Aurélio votando a favor do recurso. O Ministro entende que enquanto a opcionalidade, no que diz respeito ao ICMS, não é obrigatória, uma vez adotada por lei estadual, só pode ser reconhecido

que a carga tributária é determinada na proporção inversa da necessidade dos bens. Ou seja, os legisladores podem usar uma alíquota única para todos os bens tributados. No entanto, se você escolher percentuais diferentes para operações em diferentes commodities, o imposto aplicado à energia elétrica deve ser menor do que o imposto cobrado sobre operações não essenciais.

Reiterando o que foi descrito no decorrer até aqui, conquanto haja uma permissão para a possibilidade do exercício de competência relativa à positividade da seletividade no sentido de adotá-la ou não, esta ficará condicionada ao critério da essencialidade do produto ou serviço, de maneira obrigatória. Se isso não é observado pelo Legislador, cumpre então ao julgador corrigi-lo.

CONCLUSÃO

Concluído todo o exposto, estende-se que o presente estudo em sua visão macro, trouxe ao leitor o entendimento da possibilidade constitucional da redução do ICMS sobre o fornecimento da energia elétrica. Sendo compreendido à aplicabilidade de um princípio que prevê a minoração na alíquota do ICMS sobre as mercadorias e serviços em função da sua essencialidade.

A pesquisa mostrou sua relevante importância por abordar assuntos que estão constantemente presentes no 'dia a dia' da sociedade, quais sejam, impostos e energia elétrica, e será observado as possibilidades de melhorias nas finanças do contribuinte com a redução das alíquotas do ICMS.

E em uma visão micro do estudo feito, o leitor compreendeu o contexto histórico do regime tributário no país, regulamentações das normas tributárias e suas respectivas aplicações, como também a oportunidade de entender como incide as tributações sobre a energia elétrica, um dos bens de maior consumo.

Ao final materializou-se a concepção de que a norma permite ao Estado a minoração da alíquota do ICMS sobre aquilo que é essencial, todavia, não vem sendo aplicado, tendo no cenário atual a possibilidade de reverter através do controle judicial do Estado, conforme demonstrado na pesquisa.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis. Editora Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Congresso Nacional, Brasília, DF.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 24 de nov. 2021.

BRASIL. **Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil03/leis/5172compilado.htm>. Acesso em: 15 nov. 2021.

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). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 01 fev. 2022

BRASIL. STF. **Recurso Especial: RE 714.139/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. DJ: 15/03/2022. STF, 2022 Disponível em https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=RE%20714139&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP. Acesso em: 27 mai. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 24 nov. 2021.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado; LOBATO, Valter. Apresentação do XIX Relatório da República do Conselho de Impostos da França. Imposto sobre o Valor Acrescido. **Revista Internacional da ABRADT**, Belo Horizonte, vol. 2, Del Rey Editora, 2004, p. 395-400.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol. II. São Paulo, 1998.

FERREIRA, Luiz Carlos. **Evolução Histórica da Tributação no Brasil e Algumas Sugestões para a Reforma Tributária**. Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina (Dissertação). Data da Defesa: 28 mar. 2017. Orientador: Esverton das Neve Gonçalves. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/178711>. Acesso em: 25 nov. 2021.

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. **O Controle Judicial da Seletividade Constitucional Tributária e a Incidência do ICMS sobre o Consumo de Energia Elétrica no Brasil**. Revista da Faculdade UFPR, v. 65, n. 3, p. 37-58, set./dez., Curitiba: UFPR, 2020.

FREITAS, Denys de. Consumidor Goiano Tem de Recorrer à Justiça para ter Direito à Redução do ICMS de energia decidida pelo STF. **SAGRES**. 2021. Disponível em: <https://sagresonline.com.br/consumidor-goiano-tem-de-recorrer-a-justica-para-ter-direito-a-reducao-do-icms-de-energia-decidida-pelo-stf>. Acesso em 12 jul. 2022.

JÚNIOR, René de Oliveira e Sousa. **IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: um estudo sobre o ICMS**. Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Minas Gerais. Orientador: Giovani Clark. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_Sousa%20JuniorRO_1.pdf. Acesso em: 01 fev. 2022.

MESQUITA, Cássio Vinícius Henriques Silva da Rocha. **ICMS E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA: Efetividade da sua aplicação no paradigma do estado democrático de direito**. Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Minas Gerais. Data da Defesa: 2020. Orientador: Flávio Couto Bernardes. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC_MINS_3f482791cd222ffb4bb94f86fca9d8a5. Acesso em: 01 fev. 2022.

MOREIRA, André Sales. **Regimes Especiais Substantivos de Tributação do ICMS**. Programa de Pós- graduação em Direito da Faculdade de Direito

da Universidade Federal de Minas Gerais. Data da Defesa: 21 de fevereiro de 2018. Orientador: Onofre Alves Batista Júnior. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/BUBD-AXHL69>. Acesso em: 01 de fev. 2022.

NAVARRO, Sacha Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020.

SCHAFFNER, Fábio. Governo Leite Prepara Nova Reforma Tributária para Compensar Perda de R\$ 2,6 Bilhões com Fim das Alíquotas Majoradas de ICMS. **GZH**. 2021. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/politica/noticia/2021/06/governo-leite-prepara-nova-reforma-tributaria-para-compensar-perda-de-r-26-bilhoes-com-fim-das-aliquotas-majoradas-de-icms-ckpx1ibjm00790180ium5drf3.html>. Acesso em: 12 jul. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Método, 2021.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

SACHSIDA, Adolfo. Reforma Tributária IPEA-OAB/DF. **Instituto de Pesquisa Aplicada**. Rio de Janeiro, maio, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180508_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 24 nov. 2021.

SCAFF, Fernando Facury. 50 Anos de Tributação e Finanças como um Desafio ao País. **Consultor Jurídico – ConJur**. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-25/contas-vista-50-anos-tributacao-quem-pensando-pais>. Acesso em: 12 jul. 2022.

SOUZA, Alexis Sales de Paula e. A origem do Federalismo brasileiro. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2642, 25 set. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17486>. Acesso em: 12 jun. 2022.

YAMAOKA, Celina. A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**. 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990>. Acesso em: 01 fev. 2022.