

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA
AMAZÔNIA
PPGDDA - MESTRADO PROFISSIONAL

DANIEL HISSA MAIA

ANÁLISE E APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DO
ESTADO DO PARÁ, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA E
SOBRE A CIRCULAÇÃO DE BENS DE CONSUMO SUPÉRFLUO: uma nova
regulamentação com enfoque na seletividade, capacidade econômica e justiça fiscal.

BELÉM – PARÁ

2024

DANIEL HISSA MAIA

ANÁLISE E APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DO ESTADO DO PARÁ, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA E SOBRE A CIRCULAÇÃO DE BENS DE CONSUMO SUPÉRFLUO: uma nova regulamentação com enfoque na seletividade, capacidade econômica e justiça fiscal.

Projeto de Regulação apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Pará, a ser avaliado pela banca examinadora.

Linha de Pesquisa: Direito ao Desenvolvimento, Direitos Humanos e Políticas Públicas na Amazônia.
Orientador: Saulo de Oliveira Pinto Coelho.

BELÉM – PARÁ

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M217a Maia, Daniel Hissa.
ANÁLISE E APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA DO ICMS DO ESTADO DO PARÁ, EM
RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA E
SOBRE A CIRCULAÇÃO DE BENS DE CONSUMO
SUPÉRFLUO : uma nova regulamentação com enfoque na
seletividade, capacidade econômica e justiça fiscal. / Daniel Hissa
Maia. — 2024.
139 f. : il. color.

Orientador(a): Prof. Dr. Saulo Pinto Coelho
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em
Direito, Belém, 2024.

1. Justiça fiscal; bens de consumo supérfluos. 2.
seletividade tributária. 3. capacidade contributiva. 4. ICMS. 5.
energia elétrica e bens de consumo supérfluos. I. Título.

CDD 341.39098115

DANIEL HISSA MAIA

ANÁLISE E APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DO ESTADO DO PARÁ, EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA E SOBRE A CIRCULAÇÃO DE BENS DE CONSUMO SUPÉRFLUO: uma nova regulamentação com enfoque na seletividade, capacidade econômica e justiça fiscal.

Projeto de Regulação apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Pará, a ser avaliado pela banca examinadora.

Orientador: Saulo de Oliveira Pinto Coelho.

Data da aprovação: ____ / ____ /2024

Banca Examinadora

Orientador: Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho.

Professora: Dra. Luma Cavaleiro de Macedo Scaff. (membro interno)

Professor: Dr. Janriê Rodrigues Reck. (membro externo)

RESUMO

A política tributária de Estado é elemento substantivo na equação que nivela (ou desnivela) as desigualdades. Não adiantaria dispor de um sistema ideal de gasto público progressivo se, concomitante a isso, exista um sistema tributário regressivo, o que resultaria apenas na manutenção do *status quo* social. Essa equação, contudo, deve ser enfrentada pelas ferramentas existentes no Direito Tributário. Nesse contexto, o objetivo principal deste projeto-interventivo é analisar os aspectos da aplicação da seletividade, da capacidade econômica e da justiça fiscal, no recorte do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica e sobre os bens de consumo supérfluo na legislação paraense, a considerar o impacto dessas incidências na renda dos paraenses, na arrecadação estadual e no desenvolvimento. Metodologicamente, a pesquisa encontra esteio na revisão bibliográfica e análise documental, com ênfase no estudo comparativo, buscando analisar a legislação tributária, a jurisprudência de regência (especificamente, o Tema n. 745/STF e a ADIN n. 7.111/PA), avaliar as limitações jurídicas e as possibilidades de implementação dos princípios da justiça fiscal. Aborda-se o consumo de energia elétrica na população paraense, por meio da análise do POF/IBGE-2018 e dos dados da ANEEL, bem como os padrões de consumo de bens supérfluos; expõem-se dados da arrecadação tributária; analisam-se os impactos das últimas políticas tributárias no ICMS-Energia Elétrica; e efetua-se estudo comparativo entre as legislações, tomando um viés exploratório com abordagem qualitativa e quantitativa. Como resultado, a pesquisa propõe a intervir na legislação do Estado do Pará, por meio da elaboração do projeto de regulação com dois destinos: o primeiro destinado à tributação do ICMS sobre energia elétrica; e o segundo, aos bens de consumo supérfluo, em busca de novos parâmetros, baseando-se no incrementalismo desconexo, que aprimorem a tributação paraense na direção à concretização da seletividade, norteando-se pelos princípios da isonomia fiscal e da capacidade de contribuir.

Palavras-chave: Justiça fiscal; seletividade tributária; capacidade contributiva; ICMS; energia elétrica; bens de consumo supérfluos.

ABSTRACT

State tax policy is a substantive element in the equation that levels (or unlevels) inequalities. There would be no point in having an ideal system of progressive public spending if, concomitantly, there is a regressive tax system, which would only result in the maintenance of the social status quo. This equation, however, must be faced by the existing tools in Tax Law. In this context, the main objective of this intervention project is to analyze aspects of the application of selectivity, economic capacity and fiscal justice, in terms of the ICMS levied on operations with electrical energy and on superfluous consumer goods in Pará legislation, to consider the impact of these incidences on the income of people from Pará, on state revenue and on development. Methodologically, the research is based on bibliographical review and documentary analysis, with an emphasis on comparative study, seeking to analyze tax legislation, governing jurisprudence (specifically, Theme n. 745/STF and ADIN n. 7.111/PA), evaluate the legal limitations and possibilities for implementing the principles of tax justice. The consumption of electricity in the population of Pará is addressed, through the analysis of POF/IBGE-2018 and ANEEL data, as well as the consumption patterns of superfluous goods; tax collection data is exposed; the impacts of the latest tax policies on ICMS-Electric Energy are analyzed; and a comparative study is carried out between the legislations, taking an exploratory bias with a qualitative and quantitative approach. As a result, the research proposes to intervene in the legislation of the State of Pará, through the elaboration of the regulatory project with two destinations: the first destined to the ICMS taxation on electrical energy; and the second, to superfluous consumer goods, in search of new parameters, based on disconnected incrementalism, that improve Pará taxation towards achieving selectivity, guided by the principles of fiscal equality and the ability to contribute.

Keywords: *Tax justice; tax selectivity; contributory capacity; ICMS; electricity; superfluous consumer goods.*

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figuras

Figura 1 - Direito a Tarifa Social de Energia Elétrica.....	85
--	-----------

Gráficos

Gráfico 1 - Arrecadação em 2022	16
Gráfico 2 - Estrutura da Carga Tributária Bruta - Governo Geral - 2010/2022	43
Gráfico 3 - Arrecadação ICMS/PA Energia Elétrica (2021-23)	67
Gráfico 4 – Tarifa média por ano	68
Gráfico 5 - Consumo de Energia Elétrica no Estado do Pará por ano	68
Gráfico 6 - Comparativo tarifário	76
Gráfico 7 - Regressividade da Energia Elétrica - 2018	78
Gráfico 8 - Regressividade da Energia Elétrica - 2023	78
Gráfico 9 - Regressividade de “outras bebidas” (não alcoólicas) - 2018	105
Gráfico 10 - Regressividade de “Joias e bijuterias” - 2018.....	105
Gráfico 11 - Regressividade de “Perfumes” - 2018	106
Gráfico 12 - Regressividade de “Instrumentos e produtos de uso de pessoal” - 2018	107
Gráfico 13 - Regressividade de “Brinquedos e jogos” - 2018.....	107
Gráfico 14 - Regressividade de “Recreações e esportes” - 2018	108
Gráfico 15 - Regressividade de “refrigerantes” - 2018	110
Gráfico 16 - Regressividade de cervejas e chops - 2018.....	110
Gráfico 17 - Regressividade de outras bebidas alcoólicas - 2018	111
Gráfico 18 - Regressividade do Fumo - 2018	112

LISTA DE TABELAS

Tabelas:

Tabela 1 - Despesa monetária e não monetária média familiar.....	17
Tabela 2 - resultados para "seletividade e ICMS"	20
Tabela 3 - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - alimentação	27
Tabela 4 - despesas por faixa de renda	27
Tabela 5 - Arrecadação ICMS/Energia Elétrica sobre despesas e receitas (Pará)	64
Tabela 6 - Variação mensal IPCA (1994-2023).....	65
Tabela 7 - Arrecadação ICMS sobre energia (2017-2020)	65
Tabela 8 - Arrecadação do ICMS sobre Energia Elétrica (2021-23)	66
Tabela 9 - Tributação Energia Elétrica - 2018	76
Tabela 10 - Regressividade da Energia Elétrica - 2018	77
Tabela 11 - Regressividade da Energia Elétrica - 2023	77
Tabela 12 - Descontos na Tarifa de Energia Elétrica	84
Tabela 13 - Unidades consumidoras de baixa renda por estado.....	86
Tabela 14 - Consumo e Desconto médio mensal - Brasil - 2023	87
Tabela 15 - Consumo e Desconto médio mensal - Brasil - 2018.....	87
Tabela 16 - Impacto orçamentário estimado	89
Tabela 17 - Renúncias e receitas estimadas	89
Tabela 18 - Nova modelagem da alíquota aplicável x consumo	91
Tabela 19 - <i>Ranking</i> das alíquotas modais praticadas pelos estados.....	94
Tabela 20 - Ranking das alíquotas modais de ICMS	94
Tabela 21 - Regressividade de “outras bebidas” (não alcoólicas) - 2018	104
Tabela 22 - Regressividade de “Jóias e bijuterias” - 2018.....	105
Tabela 23 - Regressividade de “Perfumes” - 2018.....	106
Tabela 24 - Regressividade de “Instrumentos e produtos de uso de pessoal” - 2018	106
Tabela 25 - Regressividade de “Brinquedos e jogos” - 2018.....	107
Tabela 26 - Regressividade de “Recreações e esportes” - 2018.....	108
Tabela 27 - Regressividade de “refrigerantes” - 2018.....	109
Tabela 28 - Regressividade de Cervejas e chops - 2018	110
Tabela 29 - Regressividade de outras bebidas alcoólicas - 2018	111

Tabela 30 - Regressividade do fumo - 2018.....	111
---	------------

Quadros:

Quadro 1 - Comparação entre bens com tributação agravada (SP, SC, PA)	31
Quadro 2 - Incidência de ICMS sobre os bens de consumo supérfluos (Amazonas - Amapá)	95
Quadro 3 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (Ceará - Pernambuco).....	96
Quadro 4 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (DF e Mato Grosso do Sul)	97
Quadro 5 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (São Paulo e Espírito Santo).....	98
Quadro 6 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (Paraná e Santa Catarina)	99
Quadro 7 - Incidência de ICMS sobre bens supérfluos no Estado do Pará (atual x proposta).....	100

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica

CadÚnico - Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal

CONSEFAZ - Boletim da Arrecadação de Tributos Estaduais

CTN – Código Tributário Nacional

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IPI – Imposto sob Produtos Industrializados

POF – Plano de Orçamento da Família

RICMS-PA - Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (Estado do Pará)

SEFA/PA – Secretaria da Fazenda do Estado do Pará

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

Sumário

LISTA DE ILUSTRAÇÕES	6
LISTA DE TABELAS	7
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	9
PARTE I	11
1 INTRODUÇÃO	11
2 PROBLEMATIZAÇÃO	14
3 JUSTIFICATIVA.....	19
4 OBJETIVOS	23
4.1 Objetivo geral	23
4.2 Objetivos específicos.....	23
5 ANÁLISE DA ARTICULAÇÃO COM A PRÁTICA PROFISSIONAL	25
6 PROPOSTA DE METODOLOGIA DO PROJETO DE INTERVENÇÃO.....	26
6.1 Primeiro produto.....	28
6.2 Segundo produto.....	30
6.3 Da proposta final do projeto de regulação.....	32
PARTE II - NOTA TÉCNICA	33
1 INTRODUÇÃO À NOTA TÉCNICA DO PROJETO DE REGULAÇÃO	35
2. O MODELO INCREMENTALISTA NA FORMULAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E NO TRATO DE PROBLEMAS COMPLEXOS	37
3. CAPÍTULO NOÇÕES PRINCIPIOLÓGICAS DE CIDADANIA FISCAL, SELETIVIDADE, CAPACIDADE ECONÔMICA E JUSTIÇA FISCAL.....	39
3.1 Introito ao capítulo	39
3.2 Noções de cidadania fiscal	40
3.3 Aspectos principiológicos acerca da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade como meios de realização da justiça fiscal e alcance dos valores constitucionais	43
3.4 Evolução da seletividade no direito constitucional brasileiro	48
3.5 Necessidade vs desnecessidade ao consumo humano	50
3.6 Seletividade em função da essencialidade (indispensabilidade ou necessidade) dos bens/serviços e limitações de aplicação.....	53
3.7 Síntese conclusiva do capítulo	55

4 CAPÍTULO A ENERGIA ELÉTRICA COMO BEM ESSENCIAL SUBMETIDO À APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA	57
4.1 Introito ao capítulo	57
4.2 Estudo de revisão sistematizada da literatura sobre o tema “ICMS, energia elétrica e a seletividade”	57
4.3 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência do ICMS na energia elétrica - RE n. 714.139/SC (Tema n. 745) e ADI n. 7.111/PA - e seus reflexos sobre a regulamentação do ICMS	60
4.4 A Lei Complementar n. 194/2022 e seus reflexos sobre a regulamentação do ICMS sobre energia elétrica	61
4.5 Arrecadação tributária do ICMS sobre a energia elétrica do Estado do Pará .	63
4.6 Síntese conclusiva do capítulo	69
5 CAPÍTULO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTE ACERCA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA, A ANÁLISE DA REGRESSIVIDADE SOBRE AS FAMÍLIAS E AS PROPOSTAS PARA UMA NOVA REGULAMENTAÇÃO EM DIREÇÃO À PROGRESSIVIDADE	71
5.1 Introito ao capítulo	71
5.2 A legislação tributária paraense a respeito do ICMS incidente na energia elétrica e os benefícios fiscais concedidos aos consumidores finais	71
5.3 Indicador de regressividade na tributação do ICMS em relação à energia elétrica no Estado do Pará	75
5.4 Propostas para reformulação da legislação tributária do Pará em relação ao ICMS incidente na energia elétrica	80
5.5 O que é e quem são os beneficiários da tarifa de energia elétrica da classe “residencial baixa renda”? E quais os seus beneficiários no Estado do Pará?	84
5.6 Nova modelagem tributária e estimativas do custo orçamentário-financeiro de cargas tributárias reduzidas aplicadas ao consumidor “subclasse residencial baixa renda” e outros efeitos	88
5.7 Síntese conclusiva do capítulo	91
6 CAPÍTULO REFORMULANDO OS BENS DE CONSUMO SUPÉRFLUO NO ESTADO DO PARÁ	93
6.1 Introito ao capítulo	93
6.2 Estudo comparativo das legislações tributárias a respeito dos bens de consumo supérfluo	93
6.3 Indicador de regressividade sobre os bens de consumo supérfluo listados ...	103
6.4 Indicador de regressividade sobre os bens de consumo supérfluo da legislação tributária do Estado do Pará	109

6.5 Síntese conclusiva do capítulo	112
7 RESULTADOS FINAIS	116
PARTE III – PROPOSTAS LEGISLATIVAS	119
1 JUSTIFICATIVA DA PROPOSTA LEGISLATIVA	119
2 MINUTA DO PROJETO DE REGULAÇÃO	125
2.1 Projeto de Lei	125
2.2 Projeto decreto executivo estadual	128
REFERÊNCIAS	129
APÊNDICE A – Emenda Constitucional N. 132/2023 (Reforma Tributária)	137

PARTE I

1 INTRODUÇÃO

A política tributária de Estado é elemento substantivo na equação que nivela (ou desnivela) as desigualdades regionais. Com efeito, não adiantaria dispor de um sistema ideal de gasto público progressivo se, concomitante a isso, exista um sistema tributário regressivo, o que resultaria apenas na manutenção do *status quo* social.

Nesta ideia, se registra frequentemente a concepção de que a tributação indireta está associada invariavelmente aos seus efeitos regressivos e, portanto, sempre injustos sob o prisma da capacidade econômica dos contribuintes, e os exemplos não são poucos na literatura e até facilmente demonstráveis empiricamente. A explicação desse fenômeno decorre do fato de que, no orçamento de uma pessoa de baixa renda, as despesas com consumo representam uma porcentagem maior de sua renda global, quando comparado ao de uma pessoa mais afortunada (Rubens Gomes de Sousa *apud* Tilbery, 1990, p. 2.995-2.996).

Em virtude disso, não muitas vezes, a concepção leva a conclusão intelectual de que tais tipos tributários são sempre inconvenientes e, portanto, devem ser eliminados, em razão de uma melhor equidade proposta nas incidências fiscais diretamente atreladas à renda ou ao patrimônio dos indivíduos, tal como o Imposto de Renda, Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, dentre outros.

Ocorre que a argumentação procedida, por vezes, negligencia as próprias soluções existentes no Direito positivo, com vistas a dissuadir a regressividade, a razão prática da existência da exação tributária sobre o consumo, em seus termos sobre a equidade, bem como desconsidera os efeitos extrafiscais só passíveis de serem extraídos, com eficácia, diante de uma tributação indireta.

Se aceitar o pressuposto de que todo tributo incide sobre a riqueza, ao final, concluir-se-á que a tributação, seja ela direta ou indireta, são mais semelhantes do que se imagina, se distinguindo fundamentalmente num único aspecto no que tange a sua origem: no primeiro caso, surge concomitantemente com o fenômeno jurídico-tributário da “renda adquirida” e, no segundo, da “renda consumida”, mas sempre em relação à renda.

Indo mais afundo, podem se distinguir em técnicas para a concretização da igualdade tributária; no primeiro caso, a progressividade dar-se-á em razão da renda, e no segundo caso, com esteio na seletividade tributária, em razão de essencialidade dos bens e serviços tributados.

Dentro desse panorama, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal em instituir o ICMS e tornou facultativa a aplicação da seletividade (art. 155, inciso II, e §2º, inciso III). Nesse substrato constitucional, o legislador ordinário paraense exerceu a faculdade e optou pela sua aplicação nas alíquotas internas no Estado do Pará (art. 12, *caput*, da Lei Estadual n. 5.530/89).

Ocorre que o legislador deixou ao largo essa opção, quando estabeleceu inicialmente a alíquota aplicável à energia elétrica (art. 12, inciso III, alínea “a”, da Lei Estadual n. 5.530/89), bem como introduziu, no ordenamento jurídico paraense, uma curta listagem de bens que se considera como supérfluos (Lei Estadual n. 5.546/89), adicionando-se também os refrigerantes (art. 12, inciso IV, da Lei Estadual n. 4.676/01).

Inobstante a isso, o Tema n. 745, do STF, a respeito da ICMS-Energia Elétrica, declarou a incompatibilidade de legislações dos entes federados, quando identificada a existência de sua alíquota em patamar superior as demais operações normais, como resta evidente no Pará, modulando a eficácia do *decisum* a partir do ano de 2024. Com base no precedente, fora proposto ADI n. 7.111/PA, contra o art. 12, inciso III, alínea “a”, da Lei Estadual paraense n. 5.530/89, em que se decidiu pela inconstitucionalidade do dispositivo, submetendo a legislação estadual ao controle abstrato de constitucionalidade, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculativo.

Por outro lado, a vigência da Lei Complementar n. 194/22 impôs a obrigatoriedade do estabelecimento, como limite máximo de alíquota aplicável à energia, dentre outras mercadorias lá descritas, a alíquota normal das operações, o que tornou a legislação paraense com ela conflitante.

Diante deste contexto, a pesquisa pretende levar a efeito aprimoramentos/incrementos na política pública tributária, por meio de uma proposta de PROJETO DE REGULAÇÃO a ser incorporada à legislação paraense, mediante o estabelecimento de novos preceitos normativos para o ICMS que encontrem esteio no conteúdo jurídico de seletividade, balizando-se pela capacidade econômica e pela igualdade tributária. Sua aplicação, porém, restringe-se à incidência nas operações com energia elétrica e com os bens ditos por consumo supérfluo, estes considerados aqueles que possuem uma tributação acima da alíquota modal, com exceção dos serviços de telecomunicações e dos combustíveis.

Em busca deste fim, utilizam-se os dados do Plano de Orçamento da Família – POF/2018, do IGBE, dentro do recorte territorial do Estado do Pará, com vistas a averiguar, de modo indicativo, o efeito regressivo na tributação do ICMS, tendo como norteamento, na laboração desta técnica, o trabalho de Gustavo Voeroes Dénes, além da utilização de dados extraídos da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Ademais, buscar-se-á mensurar o montante de arrecadação do ICMS advindo, especificamente, da arrecadação da energia elétrica, vindo a expor os dados da arrecadação tributária, diante de uma série temporal; avaliará o impacto das políticas tributárias dos anos recentes; e estimará o impacto renunciativo de receitas públicas com a nova proposição regulatória.

Os teóricos utilizados na pesquisa referenciam os temas **i)** incrementalismo; **ii)** seletividade; **iii)** isonomia tributária; **iv)** capacidade contributiva; **v)** progressividade; **vi)** justiça fiscal; e **vii)** cidadania fiscal. Fundamenta-se este projeto nos trabalhos científicos encontrados nas plataformas de pesquisa SciELO, Google Acadêmico e Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, bem como na dogmática jurídica dos trabalhos de Humberto Ávila, Henry Tilbery, José Cassalta Nabais, Misael Derzi, Shoueri, dentre outros.

Metodologicamente, o trabalho se estrutura na abordagem qualitativa e quantitativa, com esteio nas técnicas de pesquisas bibliográfica e documental, com ênfase no estudo comparativo entre as legislações tributárias, no tocante ao ICMS. O trabalho possui conteúdo exploratório, posto que traz um estudo diagnóstico da aplicação empírica da tributação do ICMS sobre energia elétrica, tanto em prisma de sua arrecadação como em termos de carga tributária sobre a renda, no Estado do Pará, bem como expõe o conteúdo daquilo que as legislações tributárias comparadas endentem como bens de consumo supérfluos, procedendo igualmente, quanto a esses, um estudo indicativo de regressividade.

Resumidamente, a pesquisa encontra-se estruturada em três partes: a primeira delas diz respeito as considerações introdutórias da pesquisa: sua justificativa, problematização, objetivos da pesquisa, articulação com a prática profissional e metodologia científica; a segunda parte, trata-se da nota técnica do projeto de regulação, o qual contempla os dados de pesquisa, os referenciais teóricos envolvidos e seus resultados finais, e a terceira propõe o projeto normativo juntamente com sua exposição de motivos.

2 PROBLEMATIZAÇÃO

De partida, é fácil compreender a inequívoca necessidade (a essencialidade) do consumo de energia elétrica para os indivíduos; contudo, quando do estabelecimento inicial de sua alíquota, na Lei do ICMS do Estado do Pará (Lei Estadual n. 5.530/89), não foi observada esse qualificativo, posto que se encontrava em patamar bem superior à alíquota normal das demais operações internas do Estado do Pará.

Enquanto a alíquota geral do Pará atualmente é de 19%¹; a energia elétrica, possuía 25%², nos termos do art. 12, inciso III, alínea “a”, e VII, da Lei Estadual n. 5.530/89³.

Inobstante registrar que, recentemente (inclusive, durante a condução da elaboração dessa pesquisa, no fim de 2021 e início de 2022, após a apresentação inicial e aprovação do pré-projeto de pesquisa ao PPGDDA/UFPA), houve alteração legal promovida pela Lei Complementar federal n. 194/22, que fora regulamentada pelo Poder Executivo Estadual, mediante os Decretos Estaduais n. 2.476/22 e n. 2.949/23.

Contudo, não é atributo próprio dos decretos executivos o estabelecimento de alíquotas, por violar o princípio da legalidade tributária.

Ultrapassada essa questão de fundo, por anos, discutia-se se os estados poderiam estabelecer a seletividade em sua legislação tributária, ao mesmo tempo em que previam alíquotas superiores para o consumo de energia elétrica. Vigorava o entendimento de uma certa dificuldade de o Poder Judiciário em adentrar no mérito da discussão⁴, vez que seria opção dos entes federados em atribuir a seletividade ao ICMS, sendo difícil taxar o que seriam bens essenciais ou suntuários.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, em um caso relativo à energia elétrica (RMS 28.227/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/2009, DJe 20/04/2009), decidiu pela necessidade de existência de provas peremptórias e

¹ Vigência a partir de 16.03.2023 com base na Lei Estadual n. 9.755/22.

² Essa alíquota de ICMS incidente sobre energia elétrica, porém, vigorou até 2024, quando então passou-se a considerá-la inconstitucional, por força da ADI n. 7.111/PA que adotou os fundamentos do Tema n. 745 do STF.

³ “Art. 12. As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, na forma seguinte: III - a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento): a) nas operações com energia elétrica; VII - a alíquota de 19% (dezenove por cento), nas demais operações e prestações.”

⁴ Em seu trabalho, Rafael Vega Possebon da Silva (2015, p. 176-179) aborda que a seletividade deve ser passível de tutela jurisdicional. Em igual linha, Vinícius Simões Borges Espinheira Fonseca e Edimur Ferreira de Faria (2020, p. 55-56) trabalham a tese que o Poder Judiciário deve controlar os conceitos jurídicos indeterminados como é o caso da seletividade.

inequívocas para enquadramento da seletividade no caso discutido, dificultando a análise da essencialidade da mercadoria por si só, de modo isolado.

O entendimento judicial restou modificado e finalmente pacificado com o julgado do Supremo Tribunal Federal, dado em repercussão geral (RE n. 714.139/SC, mediante Tema n. 745), transitado em julgado em 30/06/2022, no qual foi assentada a tese jurídica de que a adoção da seletividade impõe a obrigatoriedade de não existir alíquotas superiores aplicáveis à energia elétrica⁵, quando em comparação com a alíquota normal.

Na vigência do sistema de precedentes vinculantes, o Supremo Tribunal Federal determinou, por meio da modulação de efeitos, que a adequação das alíquotas da energia elétrica se dê a partir do exercício de 2024, dando um prazo para que os Estados e o DF cumpram a determinação. Adicionalmente, fora julgada a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.111/PA, em 29/08/2022, em que a Corte Máxima adotou os fundamentos constantes do Tema n. 745, desta vez tornando inconstitucional a alíquota da energia elétrica estabelecida na Lei do Pará.

Há, contudo, implicações do *decisum* que merecem ser estudadas, em relação ao seu impacto na regulação tributária paraense, nos contribuintes e nos cofres do Estado do Pará, tal como a ideia de proteção à “eficácia negativa”: estreitando a margem da disponibilidade das alíquotas a serem adotadas pelo legislador como, por exemplo, o critério de progressividade⁶ aplicável à base de cálculo, norteando-se pelo aumento do consumo elétrico⁷.

Primeiro problema dessa determinação judicial é interferir na arrecadação estatal, sobretudo, no Estado do Pará, onde a energia elétrica representa um evidente “peso” nas receitas públicas e, conseqüentemente, no financiamento das necessidades coletivas.

Portanto, há evidente e indubitavelmente interesse social na questão envolvida.

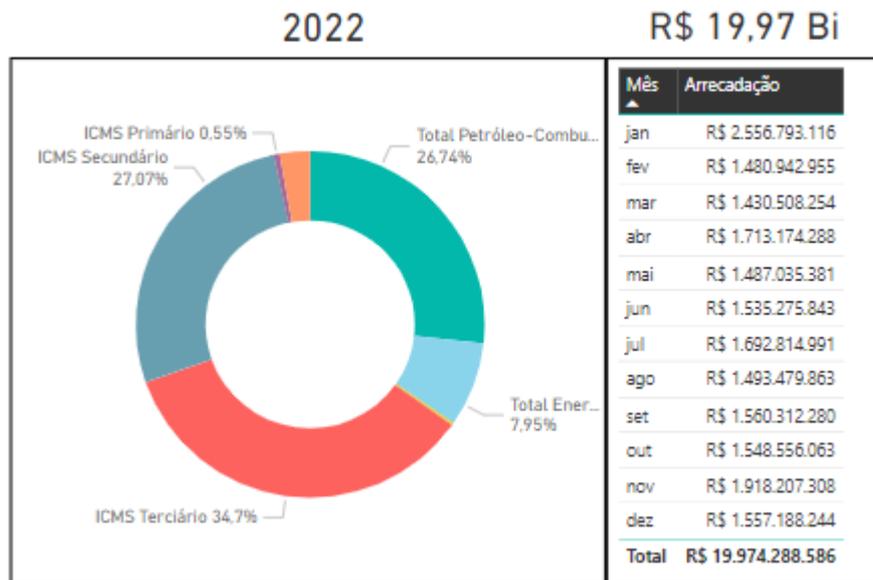
A título informativo, a arrecadação do ICMS sobre energia elétrica no Estado do Pará, representou, no exercício de 2022, o total de R\$ 1,59 bilhão⁸ que, dentro do total de arrecadação tributária do ICMS, de R\$ 19,97 bilhões, representou 7,96%, a seguir melhor visualizado.

⁵ Registra-se que o julgado também se aplica aos serviços de telecomunicações tributáveis pelo ICMS.

⁶ A esse respeito, Alexandre Brazão Creão (2018, p. 50-51), em seu trabalho, expõe a existência, na legislação paraense, da progressividade de alíquotas no ICMS da energia elétrica sem respeitar o princípio da seletividade.

⁷ A ideia desta pesquisa é também demonstrar que a progressividade, em razão do consumo de energia elétrica, nem sempre importa numa menor regressividade da tributação do ICMS sob a renda das famílias, pois outros componentes podem fazer o consumo aumentar sem que aumente a renda.

⁸ Cf. CONSEFAZ; Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 26 fev. 2023.

Gráfico 1 - Arrecadação em 2022

Fonte: CONSEFAZ.

O segundo problema (em consequência, sobretudo, da existência do primeiro), ao impor a solução chapadamente de reduzir as alíquotas de modo indiscriminado, não se leva em conta a efetiva capacidade econômica de cada sujeito envolvido na tributação nem a utilidade dessa energia elétrica para o desenvolvimento do Estado do Pará, demandando, portanto, a necessidade de levantar os benefícios fiscais vigentes relativos à energia elétrica dados aos consumidores residenciais e verificar a sua melhor adequação com o princípio da capacidade contributiva.

Paulsen (2017, p. 230-231) assevera que, dentre as técnicas para a tributação conforme a capacidade contributiva, está a estipulação de alíquotas diferentes conforme a natureza ou a finalidade dos bens. Nesse sentido, explica que o Supremo já decidiu que o princípio da seletividade não significa imunidade, ainda que sejam os bens essenciais, pois deve ser levado em conta a solidariedade no custeio das atividades do Estado.

Nesse contexto (arrecadação vs capacidade econômica), como fonte de base para a pesquisa, o Plano de Orçamento Familiar – POF, do IBGE⁹ - ano de 2018¹⁰, demonstra os gastos mensais das famílias paraense com energia elétrica, informando que as famílias com renda até R\$ 1.908 gastam cerca de R\$ 69,34, o que pode corresponder $\geq 3,6\%$ de sua renda

⁹ Cf. IBGE – POF. Disponível em <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/6715>. Acesso em: 26 fev. 2023.

¹⁰ A escolha do ano de 2018 deve-se ao fato de ser o mais recente divulgado pelo IBGE.

total, ao passo que as famílias que ganham acima de R\$ 23.850, gastam R\$ 360,68 de seus rendimentos, o que corresponde a $\leq 1,51\%$.

Posto isso, é necessário que as faixas de tributação do ICMS sobre a energia elétrica sejam diferentes entre as rendas, com vistas a diminuir a regressividade, o que leva a necessidade de compreender as regras aplicáveis do ICMS em sua dimensão de impacto na renda das pessoas.

Tabela 1 - Despesa monetária e não monetária média familiar

Tabela 6715 - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - valor e distribuição - por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesa						
Variável - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar (Reais)						
Unidade da Federação - Pará						
Tipos de despesa - 2.1.2.3.1 Energia elétrica						
Ano - 2018						
Classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar						
Até 1.908 Reais	Mais de 1.908 a 2.862 Reais	Mais de 2.862 a 5.724 Reais	Mais de 5.724 a 9.540 Reais	Mais de 9.540 a 14.310 Reais	Mais de 14.310 a 23.850 Reais	Mais de 23.850 Reais
69,34	94,19	138,67	191,97	288,78	421,26	360,68
Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares						

Fonte: IBGE (POF/2018)

Há, também, de ser balizado a aplicação do princípio da seletividade com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, na dimensão do financiamento das despesas do Estado do Pará: a solidariedade no custeio para o alcance dos objetivos constitucionais.

Nessa perspectiva, e diante do impacto das decisões do Supremo Tribunal Federal e da Lei Complementar federal n. 194/22 nas receitas públicas paraense, identificou-se, durante o amadurecimento da pesquisa e dentro do tema seletividade, a necessidade de examinar a lista de bens de consumo supérfluos do Estado do Pará: a Lei Estadual n. 5.546/89¹¹, cuja tributação recebe um gravame maior que os demais bens normais, a considerar que sua defasagem temporal demanda nova reformulação, como forma de tornar mais equânime o equilíbrio os sujeitos que financiam as despesas públicas do estado.

¹¹ Na Lei paraense, apenas cinco tipos de mercadorias são classificados como supérfluos: **i)** bebidas alcoólicas, **ii)** fumo e seus sucedâneos manufaturados; **iii)** armas e munições, suas partes e acessórios; **iv)** fogos de artifícios; e **v)** joias. Por outro lado, no Estado do Ceará (a Lei Estadual n. 12.670), por exemplo, além das mercadorias já citadas anteriormente, englobam-se ainda aviões ultraleves, asas-delta, rodas esportivas de automóveis, partes e peças de ultraleves e asas-delta, drones, embarcações esportivas e de recreio e jet-skis.

Adiciona-se a esta lista: os refrigerantes (art. 12, inciso V, Lei Estadual n. 5.530/89¹²).

Apesar de não ter sido a proposta inicial da pesquisa, a reformulação da listagem de bens de consumo supérfluos surge como uma necessidade aditiva na melhor concretização da seletividade no Estado do Pará, canalizando como fonte de custeio para o aprimoramento dos benefícios fiscais atrelados à energia elétrica e o financiamento das políticas públicas.

Do exposto, parte-se do seguinte questionamento-problema de pesquisa em matéria de política pública tributária: quais os parâmetros normativos, em matéria de tributação do ICMS no Estado do Pará, incrementam¹³ a legislação em direção à concretização da seletividade em relação às operações com energia elétrica e com os bens de consumo supérfluo, balizando-se pelos princípios da isonomia tributária e da capacidade econômica?

¹² “Art. 12. As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, na forma seguinte: IV- a alíquota de 21% (vinte e um por cento), nas operações com refrigerante;”

¹³ O termo “incrementar” é colocado em razão da utilização do modelo incrementalista de formulação de políticas públicas e método de resolução de problemas complexos de Charles E. Lindblom.

3 JUSTIFICATIVA

A relevância teórica da pesquisa consubstancia-se na aplicação de teorias, princípios e conceitos do pensamento jurídico-tributário na cobrança do ICMS, dentro do recorte empírico na tributação incidente sobre as operações com energia elétrica e os produtos considerados de consumo supérfluo no Estado do Pará, revelando-se a sua importância acadêmica - sair do campo abstrato e das reflexões jurídicas - adentrando na concreta correção de um problema empírico-jurídico, por meio da produção de um PROJETO DE REGULACÃO.

A pesquisa é relevante no tema, por não se resumir a, meramente, diagnosticar a necessidade do respeito à aplicação de princípios e preceitos jurídicos; indo além, pois se propõe a solucioná-los, partindo de uma hipótese de que há desconformidade da legislação tributária paraense (Lei Estadual n. 5.530/89 e Lei Estadual n. 5.546/89) com a dogmática principiológica do Direito Tributário que merece ser encarada pelos critérios existentes no pensamento jurídico.

Ao se buscar por temas que se relacionem com a pesquisa, não se identificaram trabalhos que se proponham a aplicação da seletividade, por meio de uma regulamentação, tomando-se os seus contornos jurídicos (o que é circunscrito pelo conceito de seletividade e essencialidade), à luz da capacidade contributiva e da igualdade tributária, diante de casos específicos sobre a energia elétrica e a reformulação da tributação sobre bens de consumo supérfluos, no Estado do Pará.

Ao se buscar, nas plataformas discriminadas abaixo, pelo termo genérico desta pesquisa: “seletividade e ICMS”, encontraram-se os seguintes resultados bibliométricos:

1) No buscador da plataforma “SciELO”¹⁴, sob o filtro “todos os índices” encontrou-se um trabalho acadêmico referente à seletividade fiscal de medicamentos. Em conclusão da busca, em nenhum dos casos, não se registraram trabalhos sobre a seletividade tributária em relação ao ICMS sobre a energia elétrica nem sobre os bens supérfluos.

2) No “Google Acadêmico”¹⁵, sem utilizar qualquer filtragem (ou “em qualquer lugar do artigo”), em relação a 6 (seis) anos atrás (2018-2023), registraram-se diversos trabalhos acadêmicos, totalizando o montante expressivo de 3.640 trabalhos. Porém, ao utilizar a filtragem específica “no título do artigo”, encontraram-se 14 resultados.

¹⁴ Fonte: SCIELO. Disponível em: <https://www.scielo.br/>. Acesso em: 22 fev. 2023.

¹⁵ Fonte: Google Scholar. Disponível em: https://scholar.google.com.br/schhp?hl=pt-BR&lr=lang_pt&as_sdt=0,5. Acesso em: 22 fev. 2023.

Destes, apenas quatro apresentaram pesquisas em relação ao tema “energia elétrica”, contudo não tiveram menção em relação a lista de bens supérfluos em matéria de ICMS.

3) Na plataforma “Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações” – BDTD¹⁶, ao se pesquisar pela filtragem genérica, surgiram-se 62 resultados; porém, quando se especifica o filtro para somente o que constar no título, restringe-se a seis pesquisas, sendo que, em nenhuma delas, há menção aos objetos pesquisados.

Tabela 2 - resultados para "seletividade e ICMS"

Plataforma	"Seletividade e ICMS"		Seletividade e energia elétrica	Seletividade e bens supérfluos
	Filtro genérico	"no título"		
SciELO	1	0	0	0
Google Acadêmico (últ. 6 anos)	3.640	14	4	0
BDTD	20	6	0	0

Fonte: elaboração própria.

Como resultado da pesquisa bibliométrica, embasa-se um estudo da revisão indicativa da literatura sobre o tema: “seletividade e ICMS” e “seletividade e energia elétrica”, com vistas a demonstrar o resumo das discussões e responder ao seguinte problema-pesquisa: “O que se produziu sobre a seletividade tributária em relação à incidência do ICMS sobre energia elétrica, tanto no Brasil como no Pará?”^{17 18}. As conclusões servirão de esteio para a compreensão da aplicação da seletividade dentro da regulamentação proposta.

A pesquisa a ser desenvolvida traz aspectos relevantes que, pelo menos, merecem uma revisão, a considerar as inovações trazidas pela jurisprudência do STF – em virtude do Tema n. 745 e da ADI n. 7.111/PA, e pela Lei Complementar n. 194/22. E no caso particular do Pará, merece um novo marco legal para tornar sua legislação aprimorada em direção à concretização da seletividade.

Com efeito, o estabelecimento de critérios normativos que levem em consideração a aplicação de princípios jurídicos como a isonomia, a capacidade contributiva, à luz da aplicação

¹⁶ Fonte: Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações – BDTD. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

¹⁷ O resultado apontou que, apesar de parte do projeto de pesquisa não ser inaugural no campo-científico do Direito, a abordagem do trabalho muda em perspectiva quanto ao tratamento do problema em questão. Isso ainda sem olvidar os aspectos que ganharam novidade e notoriedade no campo, tais como a publicação da LC n. 194/22, o Tema n. 745/STF e a ADI n. 7.111/PA.

¹⁸ O pergunta-problema teve como escopo apenas o ICMS sobre energia elétrica, posto que, em nenhum dos filtros utilizados, acharam-se pesquisas com relação à listagem de bens ditos por supérfluos.

da seletividade do ICMS, tanto para as operações com energia elétrica como nos bens considerados de consumo supérfluo no Pará, é o ponto de partida que torna o projeto de pesquisa importante para o campo teórico-empírico.

Do ponto de vista social, o tema repercute relevância pela importância socioeconômica da energia elétrica para a população paraense, tanto sob o aspecto de seu consumo na renda das famílias paraenses como pelo valor material dessa mercadoria para promoção da dignidade da pessoa humana¹⁹, bem como pela satisfação das necessidades públicas por meio das receitas tributárias.

De igual modo, a reformulação da tributação estadual incidente sobre a circulação dos produtos de consumo supérfluos ganha relevância em seu efeito sobre a promoção de justiça fiscal, colaborando para a redução das desigualdades sociais, bem como o produto da arrecadação advinda desta incidência gera excedentes arrecadatórios para serem aplicados às políticas públicas, incluindo a proposta a respeito do ICMS sobre energia elétrica.

Como consequência, a implementação do princípio da seletividade, quando este é aplicado a um tributo marcadamente regressivo, como é o caso do ICMS, conduz à promoção da justiça e à redução das desigualdades, sendo que o alcance dessas finalidades não deve ser encarado sob o aspecto individualista²⁰ ou apenas pela qualificadora da mercadoria em si (se o bem é essencial ou não). Isto porquanto há de se perquirir “quem”, de fato, deve ser destinatário desses fins e, com isso, ponderar a importância da arrecadação tributária.

Ressalta-se que o pesquisador possui interesse profissional na produção científica, por exercer as funções de autoridade fazendária no Estado do Pará, dentro da estrutura organizacional da Secretaria de Estado da Fazenda – SEFA/PA; envolvido com a missão institucional do órgão²¹ que é a promoção da justiça fiscal com equilíbrio nas contas públicas.

O exercício profissional do pesquisador permite uma compreensão dos institutos jurídicos-tributários e dos problemas envolvidos no tema e no produto a ser desenvolvido.

Neste contexto, é importante mencionar que, embora não pertencente como produto formal do programa, ao final desse processo, a pesquisa científica em torno do tema (Direito

¹⁹ Rosane Beatriz J. Danilevicz (2008, p. 5) aborda a conexão entre a seletividade e a dignidade da pessoa humana, dentro do conceito de mínimo existencial.

²⁰ Eduardo Sobral Tavares (2016, p. 198) trabalha a tese que somente seria possível de ser enxergada a verdadeira seletividade sob perspectiva individualista-subjetiva, tendo como norte a teoria libertária da escola austríaca de economia. Já Guilherme Melo Rossini (2017, p. 215-216) argumenta ainda a ideia de verificar a seletividade em relação à elasticidade-preço da demanda, em função da distribuição do ônus da carga tributária.

²¹ “Realizar a gestão fazendária com justiça fiscal, contribuir para o equilíbrio das contas públicas, promover a cidadania e o desenvolvimento do Estado do Pará.” Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/institucional>. Acesso em: 31 mar. 2023.

Tributário) dotará este pesquisador de senso crítico, além do que é exigido nos manuais e em provas tradicionais de concursos públicos, contribuindo para melhor prestação de serviço ao público paraense.

A proposta encontra aderência com a área de concentração do PPGDDA/UFPA²², por se propor a elaboração de uma modelagem fiscal, via a implementação da seletividade do ICMS, considerando suas limitações cognoscíveis deste conceito na dogmática jurídica; afeto, portanto, às questões atinentes ao Estado Fiscal, à administração pública, em direção à promoção da justiça fiscal e um sistema menos regressivo.

A pesquisa tem como finalidade alinhar a aplicação teórica de princípios tributários com a ideia de desenvolvimento da região amazônica, no sentido de tornar equitativo os encargos fiscais incidentes sobre o consumo de energia elétrica aos paraenses, bem como modernizar a lista de produtos de consumo supérfluo, por meio de uma modelagem fiscal em melhor sintonia com a essencialidade e diminuição da regressividade fiscal, com impactos na redução das desigualdades sociais, ao mesmo tempo em que impõe a intervenção estritamente necessária nas receitas públicas compatíveis com a solidariedade.

²² “Alinhar Direito e Desenvolvimento como enfoque de análise de práticas público-privadas significa fomentar estudos e produção de conhecimento sobre diferentes perspectivas, desde as questões afetas à regulação, à gestão de recursos, ao estado fiscal, à sustentabilidade e à administração pública, sem perder de vista a importante reflexão dos seus impactos à cidadania e à justiça.” Disponível em: <https://www.ppgdda.propesp.ufpa.br/index.php/br/programa/areas-de-concentracao-e-linhas-de-pesquisa>. Acesso em: 31 mar. 2023.

4 OBJETIVOS

4.1 Objetivo geral

O presente projeto de pesquisa e intervenção tem como objetivo geral propor e analisar os parâmetros normativos e as formas de implementação do princípio da seletividade do ICMS, nas operações com energia elétrica e com os bens de consumo supérfluo, norteando-se pelos princípios da capacidade econômica e da isonomia fiscal, no recorte do Estado do Pará.

Propõe-se assim a elaborar PROJETO DE REGULAÇÃO, em matéria de ICMS, que abranja a seletividade, a essencialidade, a capacidade contributiva e isonomia tributária como horizonte de regulação, nas operações com energia elétrica e no tratamento dos bens de consumo supérfluos, incorporando-o à legislação tributária paraense.

4.2 Objetivos específicos

No alcance do objetivo geral, estruturam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) compreender os fundamentos jurídicos da seletividade tributária, em especial, a partir de sua relação com a essencialidade, a capacidade econômica, progressividade e a isonomia tributária, objetivando relacioná-los com a tributação do ICMS/PA em relação à energia elétrica e aos bens de consumo supérfluos;
- b) analisar a sistemática normativa constitucional, infraconstitucional e infralegal da tributação do ICMS sobre energia elétrica e sobre os bens de consumo supérfluos no Estado do Pará;
- c) analisar as implicações da decisão proferida no Recurso Extraordinário n. 714.139/SC (*leading case*), cuja relevância obteve repercussão geral, mediante tema n. 745, do STF, e que serviu de fundamentação à decisão dada em ADI n. 7.111/PA, bem como os efeitos da Lei Complementar n. 194/2022, com fim de expor as limitações jurídicas para elaboração de um novo projeto de regulação em matéria tributária;
- d) refletir e levantar os dados arrecadatários da receita pública decorrentes da tributação da energia elétrica, relacionando com as alterações jurídicas procedidas na legislação tributária paraense;

- e) efetuar estudo comparativo entre a legislação tributária do Estado do Pará e de outros entes federativos, com o fim de obter opções para a elaboração do projeto regulatório na matéria em exame; e
- f) proceder com estudo indicativo de regressividade em relação ao ICMS sobre energia elétrica e sobre os bens considerados de consumo supérfluo, à luz dos itens descritos no POF/IBGE-2018 e com base nos dados da ANEEL, com finalidade de examinar o efeito regressivo sobre a renda, com vistas a delinear proposta de alteração na legislação paraense.

5 ANÁLISE DA ARTICULAÇÃO COM A PRÁTICA PROFISSIONAL

O produto a ser desenvolvido na pesquisa consiste no PROJETO DE REGULAMENTAÇÃO²³, vez que o alcance do objetivo geral impõe a necessidade de reformar o cabedal normativo da tributação do ICMS/PA²⁴, em relação às operações com energia elétrica e com as mercadorias consideradas como de consumo supérfluo.

Nesse intento, impõe-se a necessidade de elaboração de Lei Estadual e de Decreto Executivo. O produto envolve o estabelecimento de incentivos fiscais e alíquotas diferenciadas de ICMS, com fulcro no princípio seletividade, da isonomia tributária e na capacidade econômica, dando-se uma nova formatação legislativa a respeito da tributação de ICMS.

Nesse diapasão, o produto articula-se com a prática profissional, a considerar que o pesquisador exerce a função de autoridade tributária, dentro do quadro permanente de servidores da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará – SEFA/PA, órgão tributante do ICMS/PA, além de estigar o senso crítico em relação aos institutos-jurídicos tributários envolvidos

²³ A Resolução n. 01/2021, do PPGDDA-UFPA, art. 3º, inciso III, estabelece como produto final do trabalho de conclusão de curso o projeto regulatório, sendo um “trabalho acadêmico de pesquisa cuja finalidade é contribuir com propostas de projetos voltados para a regulação de práticas e realidades voltadas a resolução de um problema.”

²⁴ Nos termos da CF/88, art. 150, inciso I, somente a Lei pode exigir ou aumentar tributos.

6 PROPOSTA DE METODOLOGIA DO PROJETO DE INTERVENÇÃO

A investigação será desenvolvida à luz da dogmática do Direito Constitucional e Tributário, de conteúdo exploratório, por propiciar “maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito” (Prodanov; Freitas, 2013, p. 127). Será conduzida à luz do método dedutivo, com ênfase no estudo comparativo.

Utilizar-se-á da abordagem quantitativa e qualitativa, buscando compreender a natureza e a função da seletividade, da essencialidade, da capacidade econômica, da progressividade e da isonomia tributária. Em seu aspecto quantitativo, exporá os dados arrecadatórios do ICMS incidente sobre a energia elétrica, diante de uma série temporal, bem como estimará os efeitos arrecadatórios das últimas políticas tributárias ocorridas no Estado do Pará.

Nesse contexto, servirá de dados quantitativos e qualitativos do Plano de Orçamento Familiar (POF), relativo ao ano de 2018, com vistas a elaborar o indicador de regressividade na população paraense, tanto em relação aos bens de consumo supérfluos (conforme a possibilidade a partir das descrições)²⁵ como para a energia elétrica. Ressalta-se que o uso desta técnica tem como inspiração o trabalho de Gustavo Voeroes Dénes (2020).

Especificamente, a técnica consiste na elaborado um índice de regressividade do ICMS sobre o gasto da população paraense no consumo das mercadorias trabalhadas na pesquisa, estratificados por faixa de renda em salários-mínimos, a fim de compreender o impacto da carga tributária sobre cada faixa de renda (quem está efetivamente consumindo e, conseqüentemente, pagando mais ICMS proporcional a sua renda).

Segue abaixo um exemplo de como os dados do IBGE servirão à pesquisa, em perspectiva a tributação do ICMS sobre os bens de consumo supérfluo no Estado do Pará - item “bebidas alcólicas” – previsão do art. 1º, inciso I, da Lei Estadual n. 5.546/89.

²⁵ Nem todos os bens objeto da pesquisa poderão sofrer a análise da regressividade tributária do ICMS, uma vez que o POF/IBGE-2018 elenca uma cesta limitada de bens/serviços do consumo doméstico no orçamento familiar.

Tabela 3 - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - alimentação

Tabela 6972 - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar, com alimentação, - valor e distribuição - por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesa							
Variável - Despesa monetária e não monetária média mensal familiar (Reais)							
Unidade da Federação - Pará							
Ano - 2018							
Tipos de despesa	Classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar						
	Até 1.908 Reais	Mais de 1.908 a 2.862 Reais	Mais de 2.862 a 5.724 Reais	Mais de 5.724 a 9.540 Reais	Mais de 9.540 a 14.310 Reais	Mais de 14.310 a 23.850 Reais	Mais de 23.850 Reais
2.12.4 Cervejas e chopes	1,34	7,21	10,90	8,02	2,63	4,30	2,43
2.12.5 Outras bebidas alcoólicas	0,68	1,41	1,46	1,05	-	371,95	17,51

Fonte: IBGE - Pesquisa de Orçamentos Familiares

Fonte: IBGE (POF/2018).

Tabela 4 - despesas por faixa de renda

Tipos de despesa	Primeira Faixa de Renda			Segunda Faixa de Renda			Terceira Faixa de Renda			Quarta Faixa de Renda			Quinta Faixa de Renda			Sexta Faixa de Renda		
	R\$ 1.908,00	ICMS	ICMS/Renda (%)	R\$ 2.862,00	ICMS	ICMS/Renda (%)	R\$ 5.724,00	ICMS	ICMS/Renda (%)	R\$ 9.540,00	ICMS	ICMS/Renda (%)	R\$ 14.310,00	ICMS	ICMS/Renda (%)	R\$ 23.850,00	ICMS	ICMS/Renda (%)
Cervejas e chopes	1,34	0,402	0,021%	7,21	2,16	0,076%	10,9	3,27	0,057%	8,02	2,406	0,0252%	2,63	0,789	0,0055%	4,3	1,29	0,0054%
Outras bebidas alcoólicas	0,68	0,204	0,011%	1,41	0,42	0,015%	1,46	0,438	0,008%	1,05	0,315	0,0033%	-	-	-	371,95	111,585	0,4679%

Fonte: Elaboração própria.

No exemplo, em relação às bebidas alcólicas, percebe-se uma certa neutralidade (pequenas diferenças entre faixas de rendas) do ICMS no que tange ao consumo de “cervejas e chopes”, porém em relação a outros tipos de bebidas é visível o seu atrelamento à renda dos consumidores paraenses, uma vez que o aumento da renda expõe uma relação com o aumento do consumo de outros tipos de bebidas alcólicas (tais como vinhos, whisky, gins, etc) e, conseqüentemente, com o maior pagamento progressivo do ICMS.

Como técnica de coleta de dados, fundamenta-se na pesquisa bibliográfica e documental: ao se buscar conhecer e refletir sobre os fundamentos teóricos pertinentes ao tema, a fim de se investigar [i] os meios de concretização da seletividade do ICMS, em relação às operações com energia elétrica e com os bens de consumo supérfluo, analisando-se sob a ótica da capacidade econômica e da isonomia tributária; [ii] os conceitos, a amplitude, a importância da seletividade, a essencialidade, a superfluidade dos bens e a capacidade contributiva no Ordenamento Jurídico brasileiro; e [iii] a legislação tributária do ICMS no Estado do Pará e a legislação comparada, em relação à energia elétrica e aos bens de consumo supérfluo.

Especificamente, no que tange aos bens de consumo supérfluo, esclarece-se que essa consideração leva como norte a explicação de Schoueri (2012, p. 465), na qual a razão da tributação seletiva é inversa sobre os bens de necessidade popular e direta em relação a sua superfluidade. Toma-se, portanto, em consideração apenas os bens cuja legislação tributária

atribua alíquotas superiores à modal, com exceção daqueles que correspondam a combustíveis e aos serviços de telecomunicações²⁶.

Nesses termos, apesar de não constar expressamente na Lei Estadual n. 5.546/1989: o instrumento normativo que definiu quais são os bens supérfluos, adicionalmente, atribui-se o qualificativo de “bens de consumo supérfluos”²⁷ aos refrigerantes, posto que receberam alíquota superior ao ICMS modal no Estado do Pará (art. 12, inciso IV, da Lei Estadual n. 5.530/89).

A pesquisa utilizar-se-á da dogmática jurídica, da legislação tributária e de outras fontes do pensamento social, a fim de delimitar os temas envolvidos na pesquisa, adotando a linha que esteja em sintonia com a conclusão dos objetivos da pesquisa, colocando fundamentalmente a renda como centro de aplicação dos conceitos jurídico-tributários, vez que é um dado objetivo e o critério mais aceito em relação à capacidade econômica.

Uma vez discutidos, apresentados os termos definitórios, a legislação tributária envolvida, os autores e outros dados empíricos, o passo seguinte é elaborar uma nova modelagem tributária que aglutine os conceitos trabalhados dentro da legislação tributária do ICMS/PA. Nessa atividade, o trabalho adentrará na técnica de estudo comparado em relação à legislação tributária de outros entes federados, de modo a trazer ideias e inspirações para o novo projeto regulatório, e nessa atividade, serão buscadas outras fontes de pesquisa para melhor trabalhar as ideias selecionadas.

Por derradeiro, é importante compreender que a presente pesquisa parte do mesmo referencial teórico, porém se subdividem em dois produtos específicos, identificáveis e mensuráveis individualmente, sendo um destinado à energia elétrica e outro, à tributação dos bens de consumo supérfluos.

6.1 Primeiro produto

Na elaboração do primeiro produto, a pesquisa explicitará a atual modelagem tributária do ICMS a respeito da energia elétrica no Estado do Pará, nos seus aspectos material, espacial,

²⁶ A maioria dos Estados e do DF tributam tais bens/serviços com alíquotas superiores em razão da potência arrecadatória dos mesmos e não em função de sua superfluidade.

²⁷ Aqui utilizam-se dois conceitos: um específico, “bens supérfluos”, e outro genérico: “bens de consumo supérfluo”, a considerar a dificuldade em determinar algum bem/serviço como supérfluo, que não esteja nominado nos próprios termos legais. Assim, parte-se da ideia de que se a legislação atribui uma maior carga tributária a tipos de bens, significa que ela entende pela ideia de consumo supérfluo.

temporal, pessoal e quantitativo, bem como levantará os benefícios fiscais paraenses atrelados a essa mercadoria para o consumidor residencial, eminentemente, os previstos nos arts. 205 e 206, do Anexo I, do RICMS-PA²⁸.

Nos dispositivos supramencionados, *a priori* percebe-se que não houve critério de renda²⁹ envolvido na concessão do benefício fiscal. Esse resultado, porém, será confirmado (ou não), a partir da pesquisa efetuada por meio do POF-IBGE/2018 e por meio dela será proposta a nova modelagem.

Servirá também dos dados da ANEEL, a considerar o padrão de consumo de energia elétrica no Pará e no Brasil.

Abordará o Recurso Extraordinário n. 714.139/SC (*leading case*), cuja relevância ganhou repercussão geral no Pleno do STF, mediante Tema n. 745, por estar diretamente atrelado à questão em análise, bem como a ADI n. 7.111/PA, posto que referenciou, em seus fundamentos, o precedente judicial. Em relação àquele *decisum*, é oportuno atentar aos limites da aplicação da capacidade contributiva e da isonomia na tributação do ICMS sobre a energia elétrica, a considerar a preservação do que Supremo considera como a proteção à “eficácia negativa” da seletividade³⁰, com vistas a desenhar um modelo que esteja em sintonia com a jurisprudência da Corte Constitucional.

Examinará a Lei Complementar n. 194/22, em seus efeitos no consumidor paraense e na arrecadação tributária do Estado do Pará, por deter matéria incidente sobre o objeto pesquisado. Essa avaliação da Lei é importante para a pesquisa, a fim de que se possa compreender até onde vão os limites dado pela legislação regente que podem impactar no resultado da regulamentação.

28 “Art. 205. Fica isento do ICMS o fornecimento de energia elétrica para consumo residencial e rural, monofásico, atendido pelo sistema interligado nacional, quando a faixa de consumo não ultrapassar a 100 (cem) quilowatts - hora mensais.

Art. 206. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica para consumo residencial e rural, monofásico, atendido pelo sistema interligado nacional, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15% (quinze por cento), quando a faixa de consumo for entre 101 (cento e um) a 150 (cento e cinquenta) quilowatts - hora mensais.”

²⁹ A pesquisa demonstrará que, em que pese não ter sido relacionado os benefícios fiscais em relação à renda do consumidor, percebe-se que há correlação entre o consumo de energia elétrica e a renda, porém a falta de especificidade na legislação leva a distorções no alcance das finalidades isonômicas.

³⁰ Importante reflexão diz respeito ao fato de que a energia elétrica, apesar de ser um bem essencial consoante decisão do Supremo; na verdade, compreende uma força que conduz o funcionamento de diversas utilidades domésticas. Quer dizer, que não necessariamente poder-se-á considerar a energia elétrica como um item essencial quando o alto consumo de quilowatt doméstico extrapolar aquilo que seria essencial à dignidade humana, a exemplo de energia elétrica destinada a aquecedores de piscinas, saunas, consumo em demasia de centrais de ar, dentre outros.

6.2 Segundo produto

Na elaboração do segundo produto, proceder-se-á o levantamento da legislação a respeito da tributação dos bens de consumo supérfluo no território paraense, a considerar que os elencados na Lei Estadual n. 5.546/1989 não receberam alteração legal, desde 22 de junho de 1989, e o momento demanda a necessidade de recursos públicos e uma melhoria na perspectiva isonômica da carga tributária.

Buscar-se-á, por meio da técnica do estudo comparado, na legislação estadual de outros entes estaduais, nas cinco regiões do Brasil, quais os itens são considerados como de consumo supérfluos.

A título de amostra preliminar do estudo comparado entre legislações estaduais, segue abaixo a planilha comparativa entre os bens com tributação agravada nos estados de São Paulo e de Santa Catarina, para demonstrar as diferenças existentes entre as unidades federadas e a sua comparação com a listagem no Estado do Pará.

Quadro 1 - Comparação entre bens com tributação agravada (SP, SC, PA)

SULDESTE	SUL	PARÁ
SÃO PAULO	SANTA CATARINA	
A1. Asas-delta, balões e dirigíveis classificados nos códigos 88.01.10.0200 e 88.01.90.0100; A2. Armas munições, suas partes e acessórios classificados no capítulo 93; A3. Aparelhos de sauna elétricos, classificado no código 8516.79.0900; A4. Aparelhos transmissores e receptores (walkie talkie), classificado no código 85.25.20.0104;	A1. Asas-delta do código 8801.10.0200; A2. Armas e munições, suas partes e acessórios, do Capítulo 93.	A1. Armas e munições, suas partes e acessórios;
B1. Bebidas alcoólicas classificadas na posição 22.03, 22.04, 22.05 e 22.08, exceto os códigos 22.08.40.0200 e 22.08.40.0300; B2. Binóculos, classificados na posição 9005.10; B3. Bolas e tacos de bilhar, classificados no código 9504.20.0202;	B1. Balões e dirigíveis, do código 8801.90.0100.	B1. Bebidas alcoólicas;
C1. Cartas para jogar, classificadas na posição 9504.40; C2. Confeites e serpentinas, classificados no código 9505.90.0100; C3. Cachimbos, classificados na posição 9614.20;	C1. Cervejas e chope, da posição 2203, e demais bebidas alcoólicas, das posições 2204, 2205, 2206 e 2208; C2. Cigarro, cigarrilha, charuto e outros produtos manufaturados de fumo, das posições 2402 e 2403;	
E1. Embarcações de esporte e de recreio classificadas na posição 89.03; E2. Esquis aquáticos, classificados no código 95.06.29.0200;		
F1. Fumo e seus sucedâneos manufaturados, classificados na posição 24; F2. Fogos de artifícios classificados na posição 36.40.10;		F1. Fumos e seus sucedâneos manufaturados; F2. Fogos de artifícios;
J1. Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo), classificados no código 9504.10.0100;		J1. Jóias
M1. Motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificados nos códigos 87.11.30 a 87.11.50;		
P1. Perfumes e cosméticos classificados nas posições 33.03, 33.04, 33.05 e 33.07, exceto as posições 33.05.10 e 33.07.20, os códigos 33.07.10.0100 e 33.07.90.0500, e as preparações anti-solares e os bronzeadores, ambos da posição 3304; P2. Peleteria e suas obras e peleteria artificial classificados nos códigos 43.03.10.9900 e 43.03.90.9900; P3. Piteiras, classificados na subposição 9614.90.	P1. Perfumes e suas obras e peleteria artificial, do Capítulo 43; P2. Peleteria e suas obras e peleteria artificial, do Capítulo 43;	
R1. Raquetes de tênis, classificados na posição 9506.51, e bolas de tênis, classificados na posição 9506.61;		R1. Refrigerantes
T1. Trituradores domésticos de lixo, classificados na posição 8509.30; T2. Tacos de golfe, classificados na posição 95.06.31, e bolas de golfe, classificados na posição 9506.32;		

Fonte: Elaboração própria.

Ou seja, efetuando-se as comparações conforme quadro acima (com apenas dois Estados) com as Leis Estaduais paraenses n. 5.546/89 e 5.530/89, percebem-se, por exemplo, diversos produtos que não se encontram na tributação seletiva, tais como i) perfumes e cosméticos, ii) cachimbos, iii) piteiras, iv) jogos eletrônicos (vídeo-game), v) peleterias, vi) embarcações esportivas, dentre outros produtos que podem ser incorporados à legislação paraense, merecendo a avaliação de regressividade no POF/IBGE.

6.3 Da proposta final do projeto de regulação

Ao final da pesquisa, será proposto PROJETO REGULATÓRIO, a fim de que torne aplicável a capacidade contributiva, a essencialidade e a isonomia tributária, na perspectiva da seletividade, em relação à tributação do ICMS sobre a energia elétrica no Estado do Pará e sobre os bens de consumo supérfluo, com vistas a alcançar um patamar superior de aplicação da seletividade na legislação paraense.

PARTE II - NOTA TÉCNICA

Nota técnica do projeto regulatório do Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia - PPGDDA, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, que propõe o estabelecimento de preceitos normativos em direção à concretização da seletividade, capacidade econômica e justiça fiscal, em matéria de ICMS, relativo à incidência nas operações com energia elétrica e bens de consumo supérfluo.

SUMÁRIO: **1.** Introdução à nota técnica do projeto de regulação. **2.** O modelo incrementalista na formulação de políticas públicas e no trato de problemas complexos. **3.** Capítulo noções principiológicas de cidadania fiscal, seletividade, capacidade econômica e justiça fiscal. **3.1.** Introito ao capítulo. **3.2.** Noções de cidadania fiscal. **3.3.** Aspectos principiológicos acerca da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade como meios de realização da justiça fiscal e alcance dos valores constitucionais. **3.4.** Evolução da seletividade no direito constitucional brasileiro. **3.5.** Necessidade vs desnecessidade ao consumo humano. **3.6.** Seletividade em função da essencialidade (indispensabilidade ou necessidade) dos bens e as limitações de aplicação. **3.7.** Síntese conclusiva do capítulo. **4.** Capítulo a energia elétrica como bem essencial submetido à aplicação da seletividade tributária. **4.1.** Introito ao capítulo. **4.2.** Estudo de revisão sistematizada da literatura sobre o tema “ICMS, energia elétrica e a seletividade”. **4.3.** A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência do ICMS na energia elétrica – RE n. 714.139/SC (Tema n. 745) e ADI n. 7.111/PA - e seus reflexos sobre a regulamentação do ICMS. **4.4.** A lei complementar n. 194/2022 e seus reflexos sobre a regulamentação do ICMS sobre energia elétrica. **4.5.** Arrecadação tributária do ICMS sobre a energia elétrica do Estado do Pará. **4.6.** Síntese conclusiva do capítulo. **5.** Capítulo a legislação tributária vigente acerca do ICMS sobre energia elétrica, a análise da regressividade sobre as famílias e as propostas para uma nova regulamentação em direção à progressividade. **5.1.** Introito ao capítulo. **5.2.** A legislação tributária paraense a respeito do ICMS incidente na energia elétrica e os benefícios fiscais concedidos aos consumidores finais. **5.3.** Indicador de regressividade na tributação do ICMS em relação à energia elétrica no Estado do Pará. **5.4.** Propostas para reformulação da legislação tributária do Pará em relação ao ICMS incidente sobre a energia elétrica. **5.5.** O que é e quem são os beneficiários da tarifa de energia elétrica da classe “residencial baixa renda”? E quais os seus beneficiários no estado do Pará? **5.6.** Nova modelagem tributária e estimativas do custo orçamentário-financeiro de cargas tributárias reduzidas aplicadas ao consumidor “subclasse residencial baixa renda”. **5.7.** Síntese conclusiva do capítulo. **6.** Capítulo reformulando os bens de consumo supérfluo no Estado do Pará. **6.1.** Introito ao capítulo. **6.2.** Estudo comparativo das legislações tributárias a respeito dos bens de consumo supérfluo. **6.3.** Indicador de regressividade sobre os bens de consumo supérfluo listados. **6.4.** Indicador de regressividade sobre os bens de consumo supérfluo da legislação tributária do Estado do Pará. **6.5.** Síntese conclusiva do capítulo. **7.** Resultados finais.

1 INTRODUÇÃO À NOTA TÉCNICA DO PROJETO DE REGULAÇÃO

O objeto desta Nota Técnica³¹ é lançar as bases teóricas e empíricas que sustentam a elaboração do presente PROJETO DE REGULAÇÃO. Neste objetivo, busca responder a seguinte questão-principal: quais os parâmetros normativos, em matéria de tributação do ICMS no Estado do Pará, incrementam a legislação em direção à concretização da seletividade em relação às operações com energia elétrica e com os bens de consumo supérfluo, balizando-se pelos princípios da isonomia tributária e da capacidade econômica?

A Nota Técnica é, sinteticamente, dividida em dois alicerces.

Os tópicos iniciais abordarão a fundamentação teórica da pesquisa, iniciando com uma breve apresentação do modelo incrementalista, de Charles E. Lindblom, como método de formulação de políticas públicas para resolução de problemas complexos. Após, disporá sobre cidadão-contribuinte como financiador de seus direitos, objetivando compreender a relação da tributação (o “dever de pagar tributos”) com os desígnios expostos na Constituição brasileira. Tratará dos meios de concretização da justiça tributária, discorrendo sobre os princípios da capacidade contributiva, da progressividade, da isonomia e da seletividade. E abordará, por último, seletividade num maior detalhamento, buscando definir sua fundamentação e aplicação.

Os demais tópicos adentrarão no estudo empírico, iniciando com o enquadramento da pesquisa dentro do cabedal científico constante de plataformas de busca científicas (“Google Acadêmico” e “Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações”), com vistas a laborar uma revisão indicativa dos estudos a respeito de ICMS, Energia Elétrica e seletividade, na esteira de compreender a seletividade sobre energia elétrica. Após, abordará as limitações jurídicas da nova modelagem regulatória, mediante a análise do Tema n. 745, do STF, que fundamentou a ADI n. 7.111/PA, bem como os limites dados pela Lei Complementar n. 194/22.

A pesquisa demonstrará o estágio da legislação tributária, em matéria de ICMS/PA, e os “caminhos” possíveis para implementação de novos parâmetros normativos.

Além disso, analisará os dados da arrecadação tributária do ICMS – Energia Elétrica no Estado do Pará, estimando o impacto das decisões das políticas tributárias nos últimos 5 (cinco) anos e o impacto renunciativo dos novos parâmetros normativos, bem como proverá indicador

³¹ Nos termos do Guia de Orientações sobre o Trabalho Acadêmicos do PPGDDA-UFPA (2021), a Nota Técnica compreende como parte integrante do Projeto de Regulação que representa os fundamentos teóricos propostos na pesquisa, bem como promove a exposição da opinião técnica e fundamentada de forma e conteúdo (mérito) do trabalho demandado, baseando-se nos princípios gerais da metodologia científica, tais como citações, referências, dentre outros.

o gasto da tributação do ICMS na energia elétrica e nos bens de consumo supérfluos, no orçamento das famílias paraenses, avaliando o impacto sob o prisma capacidade econômica.

Os capítulos são estruturados sob a forma de introdução, desenvolvimento e síntese conclusiva, proporcionando o resumo de cada parte integrante desta Nota Técnica (suas premissas e a respectiva reflexão conclusiva).

2. O MODELO INCREMENTALISTA NA FORMULAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E NO TRATO DE PROBLEMAS COMPLEXOS.

Charles E. Lindblom apresenta as bases do que se intitula como modelo incrementalista na tomada de decisão e método de formulação de políticas públicas, como uma forma alternativa ao modelo racionalista, também conhecido como método raiz. Essa alternativa insere-se dentro do contexto de que o método racional-compreensivo não seria operante diante da resolução de problemas socialmente complexos, posto que dependeria de capacidades intelectuais e fontes de informação em demasia que as pessoas não possuem, levando os tomadores de decisão a limitar suas escolhas, praticando, na realidade, o método do incrementalismo em suas ações (Lindblom, 2009, pags. 163-164).

Tais métodos (incremental e racionalista) distinguem em diversos aspectos: desde o trato a respeito dos valores ou dos objetivos envolvidos no problema a ser solucionado, a análise dos meios e fins a serem perseguidos, o teste da “boa” política, até o próprio escopo da análise a ser procedida para a tomada de decisão (Lindblom, 2009, pag. 165).

O modelo racionalista depende de estabelecer valores e objetivos específicos; contudo, em problemas de cunho socialmente complexos, tais definições, em geral, não são pacíficas e despertam discordâncias entre cidadãos, parlamentares e administradores públicos. Ademais, um determinado objetivo pode ser valorizado numa determinada circunstância, ao passo que outro, que com ele seja conflitante, sob uma outra circunstância, pode ser mais valorizado, tornando o problema da definição de valor/objetivo uma espécie de ajuste de margem. (Lindblom, 2009, págs. 166-167).

Como consequência, a incapacidade de estabelecer valores relevantes e, depois, decidir como alcançá-los leva os formuladores das políticas públicas a fazer, na prática, escolhas entre as opções de valores marginais. Exemplificativamente, o administrador avalia propostas X e Y que lhe prometem o mesmo alcance de objetivos, contudo as propostas apenas possuem diferenças de forma incrementais: uma das propostas pode alcançar melhor um dado objetivo específico melhor do que outro (Lindblom, 2009, pág. 168).

No modelo incremental, o administrador não precisa se preocupar com todos os valores envolvidos na questão analisada, mas em diferenças entre as propostas selecionadas numa perspectiva incremental. Como, nos problemas complexos, os valores não são conciliáveis, sua definição entre meios e fins, extremamente relevante para o método racional, torna-se então prejudicada, sendo estes são escolhidos simultaneamente pelos administradores (Lindblom, 2009, pág. 169).

Nesses termos, a correção da “boa” política não se reveste sobre qual o melhor valor a ser alcançado, mas sobre a concordância quanto a decisão tomada na questão. Dito isto de uma outra forma, a concordância quanto a decisão é o teste da “boa” política implementada pelo administrador, o que diverge em sobremaneira do método racional na medida em que este, de partida, busca fixar o valor relevante a ser alcançado para então tomar a decisão correta e sua avaliação é dita como “correta” diante do maior alcance do valor definido (Lindblom, 2009, pag. 170).

Além disso, a análise a ser procedida no método incremental diverge do modelo raiz, haja vista que, ao se deparar com problemas socialmente complexos, o tomador de decisão terá de encontrar modos de simplificá-los drasticamente. Com efeito, chega-se à simplificação por meio da comparação entre os caminhos principais e suas diferenças com o *status quo*, reduzindo o número das opções disponíveis e restringindo a análise a apenas diferenças marginais (págs. 171-172).

Charles E. Lindblom (2009, pág. 172) explica que, nas democracias, comumente os analistas de políticas limitam suas análises a diferenças marginais. Isto se deve ao fato de que esse método parte da ideia de que a revolução ou a mudanças de políticas de forma drástica ou em grandes passos são, na prática, inexecutáveis, sendo, portanto, a mudança implementada a pequenos passos que podem, inclusive, variar em graus (Lindblom, 2009, pág. 181-182).

Esses graus de incrementalismo são, do menor para o maior em intensidade, conhecidos como análise incremental simples, desconexa e estratégica. Para fins desta pesquisa, discerne-se apenas a análise incremental desconexa, caracterizada pela análise da política que se diferencia do *status quo*, a limitação de propostas a decisões similares, a fusão de metas com aspectos empíricos do problema, a preocupação com os males a serem remediados e a análise de algumas consequências importantes (não todas) da proposta considerada (Lindblom, 2009, pág.182-183).

A pesquisa baseia-se no método incremental de Charles E. Lindblom de formulação de políticas públicas, ou mais especificamente, em sua análise incremental desconexa, na medida em que o problema complexo da Justiça Fiscal na tributação do ICMS/PA é reduzido à análise da seletividade, capacidade econômica e isonomia tributária em relação à energia elétrica e aos bens de consumo supérfluo.

As decisões analisadas são efetuadas sobre modo comparativo entre o *status quo* e o estudo comparativo entre as legislações tributárias, perseguido soluções marginais ou incrementais de uma “boa” política tributária. Com efeito, o identificado problema e a sua solução, esses são trazidos para a análise empírica, dentro do POF/IBGE e da dimensão da

renúncia da arrecadação tributária, compreendendo (mas acreditando na impossibilidade de se analisar todas as consequências e situações possíveis) os efeitos da tributação sobre a renda e orçamento público paraense.

Ressalta-se que o incrementalismo não é um processo lento, a considerar que pequenas mudanças feitas rapidamente podem fazer uma grande alteração de igual modo que uma grande mudança pode ser implementada a uma só vez (Lindblom, 2009, pág. 186).

Além disso, “Pequenos passos não transtornam o esquema democrático; grandes passos, sim.” (Lindblom, 2009, pág. 192)

3. CAPÍTULO NOÇÕES PRINCÍPIOLÓGICAS DE CIDADANIA FISCAL, SELETIVIDADE, CAPACIDADE ECONÔMICA E JUSTIÇA FISCAL

3.1 Introito ao capítulo

Cumprе salientar que, na dogmática do Direito Tributário, pode-se conceituar a seletividade como própria de tributos sobre o consumo no qual sua alíquota deve variar conforme a essencialidade dos bens³². A doutrina majoritária compreende que, na seletividade, o tributo deve recair na razão inversa de sua necessidade popular e na razão direta de sua superfluidade (Schoueri, 2012, p. 177 e 465).

Nesses moldes, seletividade, progressividade, superfluidade e essencialidade são categorias jurídicas que se imbricam, com a finalidade de levar a efeito uma determinada forma de tributação mais ou menos gravosa nos impostos indiretos, de acordo com a qualificação do objeto submetido à incidência fiscal.

Na compreensão dessas categorias, bem como os seus fundamentos, basilares para a construção das vigas-mestres teóricas do produto-final de pesquisa, põe-se como imprescindível identificar o conteúdo do conceito “necessidades”, as limitações de eficácia da seletividade e a inserção da tributação em sua perspectiva social, em que se revela o cidadão como o próprio financiador de seus direitos.

³² Em que pese a ideia da seletividade, conforme a essencialidade dos bens/serviços, ser discorrido como instituto aplicável apenas na tributação indireta, ressalta-se que há autores, como Henry Tilbery, que entendem sua aplicação na tributação direta, dentro do conceito de essencialidade em relação à proteção contra a tributação excessiva sobre uma renda mínima de consumo indispensável à dignidade humana, a considerar que consumo nada mais é do que uma das formas de manifestação da renda.

3.2 Noções de cidadania fiscal

Como cidadão e pertencente ao elemento de uma coletividade que lhe oferece uma estrutura para sua sobrevivência harmônica, livre e satisfatória: pagar tributos é um favor a si mesmo, ou melhor, é o preço desse sistema (Abraham, 2018, p. 63). Porém, a doutrina do segundo pós-guerra teve, em particular, um verdadeiro desprezo aos deveres, situação que escancara “a idade dos direitos”³³ (Nabais, 2002, p. 02).

Nabais (2002, p. 05) assevera a existência de um “fundamentalismo” do lado dos direitos fundamentais que dominou as constituições e a dogmática constitucional. Os deveres fundamentais, por outro lado, seriam uma categoria autônoma do direito que, assim como os direitos fundamentais, com este polariza, tal qual o lado ativo e o lado passivo, haja vista que o indivíduo deve ser entendido como livre e responsável (Nabais, 2002, p. 05).

A evolução dos direitos fundamentais se forma em conjunto com os deveres fundamentais. Da época liberal, quando surgem os deveres de defesa da pátria e de pagar impostos; da revolução democrática, da qual surge o dever de participação política; dos Estados sociais, do qual surgem os deveres econômicos, sociais e culturais; até os deveres ecológicos (Nabais, 2002, p. 06).

Conquanto os direitos fundamentais são objeto de reconhecimento por parte da legislação positiva, os deveres fundamentais só seriam aqueles que o legislador constituinte haja estabelecido expressamente ou implicitamente, o que significa dizer que esta categoria só pode ser por assim concebida, caso estejam previstas numa Constituição de um país (Nabais, 2002, p. 7-8).

O Estado moderno estaria ancorado nos deveres fundamentais que são custos em sentido extenso ou suportes de funcionamento da comunidade cuja organização visa um determinado nível de direitos: sejam eles clássicos ou os modernos, como os direitos sociais (Nabais, 2002, p. 11). Em sentido estrito, existem os custos financeiros públicos, precisamente, “o dever de pagar impostos”³⁴.

Vale recitar a célere frase que ilustra todo o encadeamento do pensamento de Nabais: “os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou

³³ Expressão cunhada no título do livro de Norberto Bobbio que retrata a evolução histórica do Direito.

³⁴ Em um outro prisma, Francisco Tavares e Gustavo Silva (2020, p. 4), em artigo “A ciência política brasileira diante do novo regime Fiscal: para uma agenda de pesquisas sobre democracia e Austeridade” referenciam autores da sociologia fiscal, tal como Norbert Elias para quem o monopólio da tributação é atributo indiscernível do Estado moderno.

incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual” (Nabais, 2002, p. 11).

Sob a perspectiva política, Tavares e Silva (2020, p. 8-9) atribui, tanto à disponibilidade orçamentária como à arrecadação fiscal, o elemento substantivo da democracia, definindo, inclusive, seus termos e os limites, concluindo que a incapacidade financeira de um Estado leva a incapacidade de alcance das escolhas públicas.

Essa incapacidade faz diminuir a confiança nas instituições democráticas, tendenciando as ações humanas para condutas transgressivas e para apatia eleitoral (Tavares; Silva, 2020, p. 14-15). Os Estados liberais (como o EUA) deveriam se preocupar em realizar os direitos sociais, para garantir o próprio funcionamento das liberdades, vez que se as diferenças sociais forem acentuadas, o ódio entre as classes ameaça estabilidade e a propriedade privada (Holmes; E Sustain *apud* Bitencourt, 2018, p. 89).

A tributação, portanto, merece ser vista como um instrumento para consecução dos objetivos sociais, democráticos e, com isso, a própria estabilidade do sistema. Sem ela, não há como conceber a liberdade de expressão, o direito à intimidade da vida privada, a livre iniciativa e a gama de direitos sociais e, portanto, não há direito sem Estado nem Estado sem tributo. Ou seja, a tributação é inafastável, porém, deve-se dar de modo justo, em respeito às garantias individuais e em patamar adequado a cada momento histórico (Paulsen, 2017, p. 21-23).

As liberdades, por outro lado, não podem ser vistas apenas como bens jurídicos a serem ofertados à sociedade pelo Estado e sustentados pelos tributos, mas como verdadeiros instrumentos do desenvolvimento de uma nação. Isto porquanto mede-se e realiza-se o desenvolvimento por meio da expansão e da intensificação das liberdades individuais que, ao cabo, servem à capacitação humana, a considerar que a condição de agente livre torna as pessoas capazes de cuidar de si e influenciar o mundo, participando das ações econômicas, sociais e políticas (Sen, 2010, pag. 26).

Sen (2010, pag. 17) elenca a existência de cinco tipos de liberdades para o desenvolvimento, as quais Pinheiro (2012, p. 18) bem as resumem: **1) as liberdades políticas** que se traduzem ao sufrágio eleitoral, a liberdade de expressão e a pluralidade política, etc; **2) as disponibilidades econômicas** os quais dizem respeito ao acesso ao mercado de bens e serviços, etc; **3) as garantias de transparência**, tais como ao direito à informação, à confiança entre os indivíduos, sobretudo, nas esferas públicas; **4) a segurança protetora** que inclui a assistência social, a previdência e a proteção aos vulneráveis; e **5) as oportunidades sociais**: a educação, a saúde e os serviços sociais capacitadores.

Vê-se, em nossa Constituição Federal de 1988, a positivação das liberdades senianas.

Também dela se extrai o forte apelo à solidariedade contra a redução das desigualdades, a busca pela justiça, compreendendo objetivos fundamentais da república brasileira (art. 3º, incisos I e III, da CF/88³⁵), mediante a positivação constitucional de direitos negativos e positivos, com a correspondente face oculta dos direitos: o dever de pagar tributos (dentre eles, o próprio ICMS).

Silveira (2020, p. 78), ao mencionar os estudos de Kirkegaard e Kolb, em que se procurou responder: o que promove mais redistribuição? Gastos ou tributos? Obteve como resposta, dados os efeitos antes e depois da ação do Estado, a de que os tributos mais impactam nesse objetivo, sendo, portanto, um melhor instrumento para reduzir as desigualdades.

Pondera que, em sendo o Estado brasileiro marcado com tributos regressivos, ainda que o cenário dos gastos estatais fosse proporcionais ou progressivos (que não é), mesmo assim, restaria prejudicada o alcance dos objetivos constitucionais (Silveira, 2020, p. 79), e assim o próprio ideário constituído no pacto de 88.

A título ilustrativo, segue a estimativa da Secretaria do Tesouro Nacional - STN a respeito da carga tributária brasileira, demonstrando que os impostos sobre o consumo (mais regressivos) importou em 13,44% do PIB de 2022, correspondendo a maior fatia do bolo da arrecadação dos entes da república federativa.

A participação dos tributos gerais no PIB brasileiro correspondeu à 33,71% em 2022.

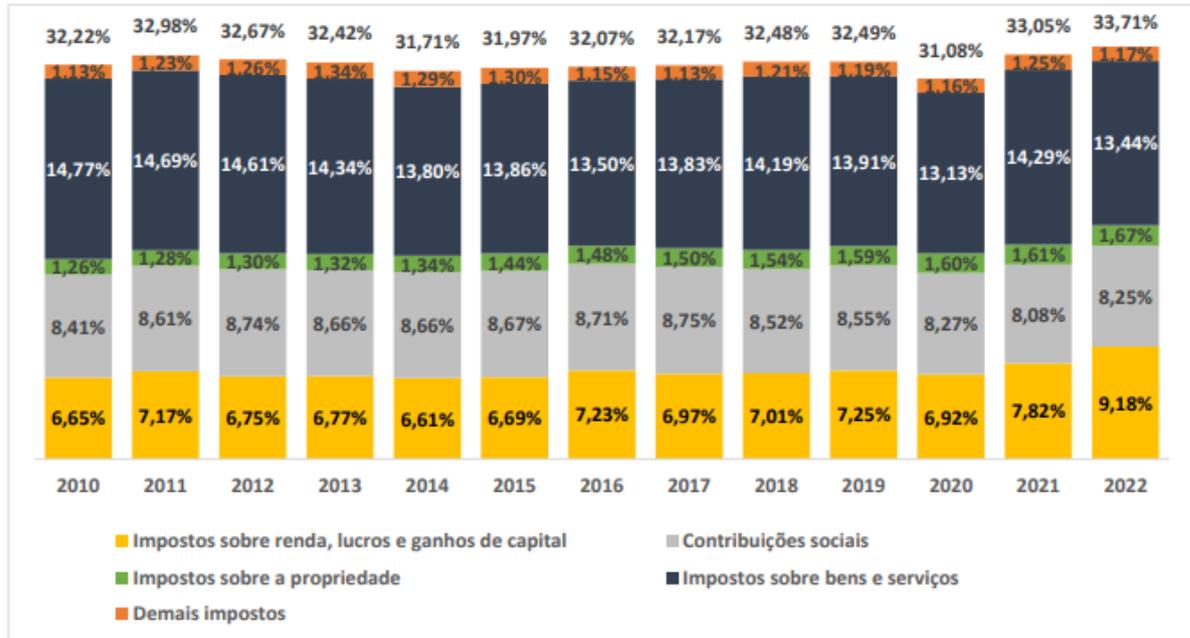
³⁵ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

Gráfico 2 - Estrutura da Carga Tributária Bruta - Governo Geral - 2010/2022

Gráfico 2 – Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral – 2010/2022

Dados em: % PIB

Fonte: STN



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

O que se conclui é que a diminuição da regressividade, por intermédio dos instrumentos constitucionais disponíveis para o alcance da Justiça fiscal, compreende meios para a concretização dos objetivos estabelecidos no pacto constitucional brasileiro, a garantia das liberdades, o desenvolvimento da nação e a própria funcionalidade da cidadania (para que o “dever de pagar tributos” se dê de forma justa).

3.3 Aspectos principiológicos acerca da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade como meios de realização da justiça fiscal e alcance dos valores constitucionais

Como critério de promoção da Justiça fiscal, erigem-se os princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade. Derzi (2018, p. 2222) aduz que a capacidade econômica do contribuinte é um dos critérios (inclusive, o mais relevante) de comparação para se dizer se um sistema é justo ou não. São justos aqueles em que as pessoas com mesma capacidade tiveram um tratamento igual.

Com efeito, a ideia de igualdade pressupõe os termos comparativos (Tipke *apud* Derzi, 2018, p. 2224).

Meyer-Pflug e Neves (2012, p. 58) explicam que a origem dos princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade tributária decorrem da isonomia tributária e da proporcionalidade. A progressividade ocorre quando se variam as alíquotas dos tributos, conforme a alteração da base de cálculo, tornando a exação fiscal maior na medida em que a base de cálculo aumenta.

A capacidade contributiva é a riqueza passível a ser tributada, ou seja, é o requisito da própria tributação. Todos esses princípios estão em sintonia com a preservação do mínimo existencial e a diminuição das desigualdades regionais e dão origem às limitações do poder de tributar, bem como ao princípio da solidariedade (Meyer-Pflug e Neves; 2012; p. 58).

Segundo (2012, p. 120) aduz que, na lição de Aristóteles, Duguit e Ruy Barbosa, a igualdade residiria em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. E a isonomia estaria constituída como princípio tributário insculpido no art. 150, inciso II, da CF/88³⁶, em que proíbe a atribuição de tratamento tributário diferente a contribuintes que estejam em situação equivalente.

O critério de discriminação das pessoas, em âmbito tributário, reputa-se definido pela capacidade contributiva (Segundo, 2012, p. 121). Atenta-se a utilização da capacidade contributiva como um critério de discriminação; o que, a princípio, afasta-se da ideia de princípio, uma vez que seria um “meio” para se buscar a isonomia e não um fim a ser alcançado³⁷.

Tipke (1984, p. 519-520) ensina que a igualdade não significa identidade (“todos são iguais”), uma vez que ser igual é relativo. Com efeito, ao aplicar a igualdade, deve-se buscar a relação existente entre os sujeitos. Nessa ótica, Segundo (2012, p. 121) explica que a igualdade, por si só, é uma ideia vazia de conteúdo prático que necessita, portanto, do estabelecimento de certos critérios para surtir efeito.

Surge, então, o problema que antecede a aplicação do princípio da igualdade: qual é o critério a ser utilizado?

³⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

³⁷ Esse afastamento do princípio é explicado pela ideia, constante na Teoria Geral do Direito de Alexy, de que princípios, conceitualmente, são fins a serem alcançados, e não meios, posto que esses remetem à aplicação de técnicas para concretização dos princípios. A pesquisa tratará da capacidade contributiva ora como princípio (busca na equivalência da carga tributária) e ora como meio (alíquotas proporcionais à renda).

Ávila (2021, p. 42-43) explica que, para realizar a igualdade, há de ser ter uma relação entre determinados elementos: **i)** sujeito, **ii)** medida de comparação, **iii)** elemento indicativo da medida de comparação e **iv)** finalidade da comparação. Sempre que se comparam sujeitos distintos, estes devem ser comparados em razão de uma medida que serve a uma finalidade.

Ou seja, primeiro, deve-se propor a entender qual o fim a ser alcançado.

O que quer dizer com isso é que se o fim, por exemplo, é permitir a igualdade entre os sexos, o critério adequado não seria a renda, mas o gênero (homem e mulher). De igual modo, se o fim é a igualdade racial, o critério adequado é a raça, e não mais o gênero ou a renda. A capacidade econômica seria uma medida aplicável especificamente à isonomia tributária, de modo que um sujeito que recebe um salário de R\$ 20.000,00 deve pagar uma quantia maior de imposto de renda do que aquele que recebe R\$ 2.000,00 (Segundo, 2012, p. 121).

Conceitualmente, Derzi (2018, p. 2226-2227) explica que a capacidade contributiva é aquela que se encontra, após a dedução dos gastos necessários à aquisição de rendas e patrimônios. Para Segundo (2012, p. 123), vincula-se, portanto, à progressividade da tributação em relação a renda ou o patrimônio (ou seja, o aumento da renda com a consequente aumento da tributação), o que é coerente com a isonomia, em face da chamada utilidade marginal da riqueza.

Destaca-se que a progressividade tributária encontra esteio na Constituição, em seu art. 145, §1º³⁸.

A princípio, essa forma de mensurar a tributação restringe a eficácia do princípio somente aos tributos que incidam sobre a renda e/ou patrimônio, para qual se operacionalizaria de modo pleno.

Isto porquanto a tributação proporcional ao consumo impossibilita aferir, diretamente, a renda do consumidor. Exemplificando, se considerar que a capacidade seja a do vendedor, e não do consumidor³⁹, a existência de um maior volume de vendas não significa, por si só, uma maior capacidade. Pelo contrário, quanto mais volume, menor a margem de lucro⁴⁰, o que numa

³⁸ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

³⁹ Antes de efetuar a consideração sobre qual a capacidade contributiva a ser considerada na tributação indireta, importa ainda entender o mercado com base na elasticidade-preço demanda (Rossini; 2017).

⁴⁰ Põe-se uma ressalva no exemplo, uma vez que o maior volume de vendas, geralmente, implica no aumento da margem de lucro, advinda do barateamento dos custos, sobretudo, os fixos. Contudo, o

tributação maior sob o volume de vendas seria inadequado, posto que restaria inadequada a realização do princípio da capacidade contributiva (Segundo, 2012, p. 123).

Ávila (2012, p. 227) ressalta que capacidade contributiva, para a posição majoritária⁴¹, não deve ser levada a efeito na tributação indireta, vez que existe a progressividade em razão da renda. Surge, porém, uma divergência quando se constata que a progressividade é uma técnica que tem como consequência o princípio da capacidade contributiva e que este decorre do alcance do fim da igualdade, motivo pelo qual deve ser aplicado a todos os impostos.

Na digressão, Ávila (2012, p. 228) explica que a igualdade se vincula às decisões constitucionais valorativas que determinam medidas para o tratamento isonômico, bem como para justificação de tratamento desiguais. A Constituição prevê os fins estatais que servem de parâmetros, pelos quais devem ser feitos à luz do juízo comparativo da isonomia. Por outro lado, a Carta Magna institui finalidades comparativas com as quais devem também ser efetuados juízos comparativos, a exemplo dos instrumentos da política econômica ou da finalidade social, os quais podem funcionar como juízos para aplicação da igualdade.

Todos esses fins podem justificar tratamentos desiguais na tributação.

De um lado, há normas indutoras que estimulam comportamentos por meio da tributação; de outro, há normas distributivas que buscam corrigir o bem-estar das pessoas. Daí o que se atribui a multidimensionalidade da capacidade contributiva, na lição de Vogel e Waldhoff (Ávila, 2012, p. 228).

Quer dizer, o princípio constitucional da isonomia, cuja capacidade contributiva estaria comprometida com esse fim, irriga todo sistema jurídico-tributário. Como consequência, a igualdade deve nortear a tributação, seja ela direta ou sob o consumo, com o fito de alcance dos objetivos constitucionais, o que implica na medição da capacidade econômica como meio lídimo para concretização da isonomia.

Inevitavelmente, unem-se capacidade contributiva à seletividade e à progressividade objetivando a eficácia da igualdade tributária-constitucional.

Em relação aos tributos indiretos, conforme Abraham (2018, p. 124), atribui-se a técnica da seletividade, cujo objetivo é adequar a alíquota à essencialidade do bem, agravando a exação sob os produtos de consumo restrito ou desnecessário (Carvalho, 2019, p. 411).

exemplo serve à ilustração do argumento a respeito da relatividade da capacidade econômica aplicável aos impostos sobre o consumo.

⁴¹ “A capacidade contributiva exige a consideração dos aspectos pessoais do contribuinte, já a seletividade veda tal consideração, uma vez que somente permite a consideração da essencialidade das mercadorias ou serviços. Diante disso, torna-se inviável sustentar que a essencialidade decorra da capacidade contributiva, pois é com ela incompatível” (Denés *apud* Bainy, 2020, p. 40).

Tilbery (1990, p. 2.984) aponta que a tributação sobre o consumo, na verdade, é uma outra forma de expressão para se tributar conforme a renda ou capacidade contributiva. Explica que a tributação “*ad persona*” busca abranger a renda global do sujeito (como, por exemplo, o Imposto de Renda), ao passo que os impostos sobre consumo, a renda despendida na transação com produtos.

Paralelamente, a seletividade poderia, inclusive, ser compreendida também, para os impostos diretos, como uma forma de isentar uma determinada faixa de renda que seja compatível com o consumo indispensável de produtos, ou pela isenção ou gradação de alíquotas incidentes sobre os produtos indispensáveis (Tilbery, 1990, p. 2.984), tomando a seletividade dentro da ideia do efeito progressivo sobre a renda (dispendida).

O que se quer dizer é: seja pela via da tributação indireta ou direta, a renda sempre será o objeto de incidência de carga fiscal, vez que, enquanto esta forma de se tributar busca as receitas do sujeito, aquela busca sua renda consumida, em outras palavras, as despesas do indivíduo tributado. De todo o modo, a capacidade de contribuir é o fator para distribuição progressiva do ônus tributário tanto para a despesa, quanto a receita, posto que são todos signos distintivos de riqueza.

Num prisma diferente, ao referenciar as ideias de Adam Smith, Tilbery (1990, p. 2.986) salienta que o Estado, quando encontra dificuldades em tributar a riqueza de forma direta, na proporção da capacidade econômica, busca a imposição sobre a despesa, na forma de tributação das mercadorias de consumo.

No aspecto da equidade, é preferível tributar aquilo que as pessoas retiram do produto nacional do que aquilo que elas acrescentam. A faixa alcançável pelos impostos indiretos seria o excedente de gastos, após satisfeitas as necessidades básicas do indivíduo (Tilbery, 1990, p. 2.987-2.990), inferindo-se que os impostos indiretos podem garantir a promoção da Justiça fiscal tanto quanto a tributação direta.

Na ideia, expõe-se a necessidade da existência da tributação indireta como uma forma de garantir a própria praticabilidade da igualdade tributária, no que diz respeito à capacidade contributiva e, nesses termos, a existência de um sistema tributário progressivo, a considerar a dificuldade de se buscar e identificar as rendas dos sujeitos-contribuintes, bem como o efeito econômico perverso de se tributar de forma direta, ao desincentivar a produção⁴²: “naquilo que elas acrescentam” ao PIB.

⁴² É oportuno mencionar que os estudos econômicos sobre efeito marginal do aumento da alíquota sobre a renda individual das pessoas ajudam nessa compreensão, por intermédio dos impostos diretos.

Na Constituição, o art. 153, inciso IV, §3º, inciso I⁴³, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e o art. 155, inciso II, e §2º, inciso III⁴⁴, no que tange ao ICMS, preveem da seletividade; porém, neste último caso, apenas de forma facultativa. Em relação ao imbricamento dos impostos indiretos com a capacidade contributiva, o Supremo Tribunal Federal validou essa relação como expõe, por exemplo, os fundamentos presentes no precedente vinculativo exposto no RE n. 714.139/SC - Tema n. 745⁴⁵ sobre o tema do ICMS e energia elétrica.

De igual modo, pode ser compreendido em relação às taxas – tributos com características marcadamente proporcionais. Em que pese o princípio da equivalência nortear essa tributação, no qual o valor da taxa deve cumprir com os custos da prestação do serviço acobertado, a utilização da capacidade contributiva pode incidir também nessa espécie tributária, a fim de que haja amplo acesso aos seus usuários (Estevan, 2002, p. 138)^{46 47}.

Sintetizando as discussões, a tributação seletiva incidente sobre o consumo de bens necessários e/ou supérfluos tem forte correspondência com os princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da isonomia tributária. Com efeito, a compreensão exata dos fundamentos e dos conceitos envolvidos na aplicação da seletividade, bem como a sua evolução histórica no Direito constitucional brasileiro, servirá de anteparo para uma melhor compreensão do instituto.

3.4 Evolução da seletividade no direito constitucional brasileiro

⁴³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

⁴⁴ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

⁴⁵ 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. (STF)

⁴⁶ “Y, por otro, se debe hacer notar nuevamente que los tributos causales, aunque orientados por el principio de equivalência, no tienen porqué ceñirse a éste de manera absoluta, siendo no sólo admisible sino también debido constitucionalmente (al menos en nuestro sistema: art.31.e CE) um certa graduación del gravamen em función de critérios de capacidade económica. Como consecuencia se podría llegar a producir um certo efecto redistributivo – como se verá más adelante -, pero de alcance restringido al círculo de obligados a satisfacer tales gravámenes.”

⁴⁷ Atribui-se um efeito extrafiscal ao fazer com que, mesmo aqueles que não possuam condições de usufruir dos serviços financiados pela taxa, possam usufruir com base em sua capacidade econômica.

Godoy (2020, p. 130 e 132) explica ser Rui Barbosa um dos pioneiros a utilizar os conceitos tributários como seletividade, capacidade contributiva e extrafiscalidade. Rui se preocupava em tributar a produção de álcool, tal qual se apresentava na Europa, apontando especial atenção aos países como Bélgica, Alemanha, França, Inglaterra, Noruega e Itália.

Isto porquanto o álcool era um dos produtos nacionais que não contribuía para a receita pública, em que pese seu consumo não ser de primeira necessidade ao homem (o que pode se chamar de supérfluo), e que o aumento do seu preço, como consequência, poderia gerar um benefício social, na medida em que restringiria o seu abuso odioso e funesto. Em seu critério, o fumo também era incluído (Godoy, 2020, p. 130).

No plano constitucional, a seletividade tributária advém com a positivação expressa do princípio da capacidade contributiva. Tilbery (1990, p. 3016) assevera que a tributação conforme a capacidade contributiva, e como consequência, a existência do critério da essencialidade, constou expressamente na Constituição Federal de 1946.

Justifica, porém, que o princípio da capacidade contributiva não foi transposto para a Constituição de 1967. Pondera que sua omissão, contudo, não lhe retirava o seu vigor, posto que era justificado pela ideia de isonomia prevista na Carta de 67 (Tilbery, 1990, p. 3.019 e 3.020).

Ainda na Constituição de 1946, estabeleceu-se a forma prática de aplicação do princípio da capacidade contributiva, mediante a isenção do imposto sobre o consumo (este de competência da União à época), para os artigos que a Lei classificasse como indispensáveis à dignidade da pessoa, dando a surgir a seletividade. Posteriormente, com a EC n. 18/65, fora introduzida expressamente a seletividade na tributação do imposto sobre produtos industrializados, em função da essencialidade dos bens, de modo a legislação tributária dar o tratamento de alíquotas diferenciadas de acordo com a necessidade (Tilbery, 1990, p. 3.020-3.022).

Desta Emenda Constitucional, a seletividade fiscal foi positivada mais adiante com a EC n. 1 de 1969, bem no Código Tributário Nacional – CTN (Tilbery, 1990, p. 3.022).

Atualmente, além da previsão no CTN, a seletividade encontra-se reproduzida nos arts. 153, inciso IV, §3º, inciso I, e 155, inciso II, §2, inciso III, da Constituição Federal de 1988, sem olvidar a sua decorrência implícita, em primeiro plano, na capacidade contributiva e, em segundo, na isonomia tributária, previstas constitucionalmente nos arts. 145, §1º e 150, inciso II, respectivamente.

3.5 Necessidade vs desnecessidade ao consumo humano

A seletividade emerge como critério que objetiva adequar a tributação sobre o consumo. O tributo deverá variar conforme a importância da coisa para o sujeito, com vistas a permitir a satisfazer suas necessidades básicas ou agravar, de forma mais intensa, os produtos desnecessários ou de consumo restrito (Carvalho, 2019, p. 441).

Godoy (p. 108-109) explica que Amaro Cavalcanti cogitou uma classificação, que hoje se encontra em desuso, a respeito dos impostos protetores e moralizadores. Este último impediria o consumo de bens nocivos aos bons costumes: incluindo os artigos de luxo, fumo e bebidas alcóolicas, o que corresponde, atualmente, ao critério de tributação seletiva.

Bens ditos, por assim dizer, como desnecessários ou de consumo inconveniente ou de valores inacessíveis para a população em geral.

Observe que critério leva, invariavelmente, a uma reflexão a respeito do que é necessário e desnecessário ao ser humano, conceitos esses que, por sua vez, são flexíveis ao longo da história e variáveis de acordo com o pensamento social e com a necessidade econômica, em um dado tempo.

A filosofia busca reproduzir o pensamento ao seu tempo.

Os filósofos antigos, como Sócrates, consideravam a felicidade como uma virtude que residia na negação das necessidades humanas, a fim de que não nos tornemos “escravos do mundo”. Com Aristóteles, porém, o pensamento fora abrandado, no sentido de considerar a existência de coisas necessárias e supérfluas ao ser humano (Tilbery, 1990, p. 2.974).

Platão aduzia que a alma, antes de habitar a terra, vivia no mundo das ideias, em que a realidade era plena. Ao encarnar, a alma perdia grande parte da plenitude das ideias. O sábio, assim, seria aquele que se lembra dessa vida passada (Mascaro, 2018, p. 53-54).

Residia, nesses filósofos, uma ideia de desapego aos bens terrenos, de modo que as necessidades eram vistas como uma espécie de debilidade moral do indivíduo.

Com Epicuro, a vida era compreendida como uma busca pelo prazer. Distinguiu as necessidades em três espécies: **i)** as naturais, que seriam aquelas imprescindíveis ao ser humano; **ii)** as convencionais; e **iii)** as imaginárias, que deveriam ser limitadas, posto que não são importantes à vida natural, motivo pelo qual deveriam ser satisfeitas na medida do possível (Tilbery, 1990, p. 2.975-2.976).

[...] Dentre os desejos, há os que são naturais e os que são inúteis; dentre os naturais, há uns que são necessários e outros, apenas naturais; dentre os necessários, há alguns que são fundamentais para a felicidade,

outros, para o bem-estar corporal, outros, ainda, para a própria vida (Epicuro *apud* Mascaro, 2018, p. 92-93).

Séculos depois de história, o contratualista Rousseau apregoava as desvantagens da civilização, quando em comparação com a vida dos homens selvagens. Argumentava que o homem, ao inventar novos bens de consumo, subjugou-o em novas necessidades, ao mesmo tempo em que estabeleceu as desigualdades entre eles. Advogava pela imposição de tributos pesados sobre os bens de luxo (Tilbery, 1990, p. 2.976).

Rousseau acreditava que a civilização era culpada pela degeneração moral do homem natural. Em sociedade, o homem dá mais importância ao luxo, cria necessidades artificiais, tornando-os escravos de caprichos (Mascaro, 2018, p. 186).

Já Kant apontava o nexo entre a desigualdade e a diversificação da produção manufatureira, o qual introduzia, além de produtos indispensáveis, o consumo de artigos de luxo nas camadas menos favorecidas, em detrimento da satisfação de suas necessidades (Tilbery, 1990, p. 2.977).

Percebe-se, em todos eles, a ideia de que há uma relação entre a cultura (a vida em sociedade, a sociedade industrial etc.) e as relações de necessidade da sociedade para o consumo.

Tilbery (1990, p. 2.979), ao mencionar os estudos do economista Jonh Kenneth Galbrith, efetuados em 1959, aduz a existência, na sociedade industrial, de necessidades naturais próprias dos indivíduos, sendo estas urgentes, e aquelas que se revelam pelos valores oriundos da produção, que não se revestem dessa mesma urgência. Estas seriam artificiais, posto que eram estimuladas pela atividade empresarial, com vistas a promoção de vendas.

Como exemplo, a necessidade de consumir alimentos é contrastada com a necessidade de consumir bens estéticos para alcançar um padrão de beleza criado pela própria indústria de cosméticos com o *marketing* empresarial.

Aprofundando a reflexão, Baccaga (2009, p.16) explica que o ato de consumir não residiria em apenas satisfazer as necessidades, mas se atrela a uma cultura que transforma o próprio sujeito em produto: o que se intitula como a atual sociedade de consumo. Contrasta-se assim com as formas produtivas anteriores, em que se bastava produzir mercadorias que o consumo viria por sua decorrência, vez que atualmente é necessário também produzir a demanda ou consumidores (BAUDRILLARD 2007, p.208 *apud* JUNIOR; MARCIEL; FORTALEZA).

Porém, numa outra leitura, Calmon (2020, p. 410) oferece um tipo de questionamento a respeito da dificuldade de se estabelecer o que seria bens supérfluos e bens necessários. Exemplifica que o carro em si não seria um bem supérfluo, no entanto, uma Mercedes poderia sê-lo, demonstrando a existência de uma relatividade dentro de uma mesma categoria de bens (no caso, o veículo).

Tilbery (1990, p. 2.980) assinala a presença de uma necessidade coletiva (e não apenas individual como normalmente se identificava), no seio de uma determinada estrutura social e econômica. Cita o período da guerra-fria para qual a corrida industrial era prioridade dos governos, tanto para os Estados Unidos como para a União Soviética, de modo que os produtos manufaturados eram tidos como bens necessários ao coletivo e objeto de diversos incentivos fiscais.

Conclui que as necessidades poderiam ser coletivas ou públicas, fazendo parte de um regime político, num determinado contexto histórico-social. A tributação, além de um esteio para a promoção da produção de determinados bens necessários à coletividade, servia como fonte arrecadatória para o financiamento desses mesmos bens (Tilbery, 1990, p. 2.981-2.982).

Funcionam, portanto, os mecanismos da arrecadação (receita tributária) e financiamento (despesa públicas) como mola propulsora do atendimento às necessidades coletivas de uma sociedade.

Silveira (2020, p. 316) ressalta a existência de uma mudança nos estudos da tributação, de uma conotação voltada ao patrimônio dos contribuintes, para direcioná-la ao público-financeiro, onde se buscam os impactos não apenas na relação entre fisco-contribuinte, mas na relevância ao Estado e nas funções da tributação como instrumento para atingimento dos valores estatais.

Quer dizer, a tributação é muito mais do que uma mera relação jurídica entre o contribuinte e o ente estatal.

Essencialidade, portanto, possui duas óticas: as necessidades individuais dos contribuintes e as necessidades coletivas da sociedade (SCHOUERI, 2005, p. 301), incluindo o do próprio ente estatal. Ou seja, será também essencial o bem que se aproxime dos objetivos e valores constitucionalmente previstos (SCHOUERI, 2005, p. 325).

Resumidamente, as necessidades podem ser ditas por **i)** indispensáveis; **ii)** necessárias ao ser humano; **iii)** supérfluas; e **iv)** coletivas, em todas elas ligadas a um determinado

contexto⁴⁸ histórico-social, de modo que a aplicação da seletividade deve considerar tais aspectos como relevantes na sua aplicação.

3.6 Seletividade em função da essencialidade (indispensabilidade ou necessidade) dos bens/serviços e limitações de aplicação

Há de ter em conta que a “seletividade” é uma discriminação que se dá a alguma coisa, a fim de que um determinado objeto tenha um tratamento jurídico distinto dos demais (na maioria das vezes, benéfico). Por sua vez, “essencialidade” como critério de sua aplicação pode ser atribuído como um qualificativo dado aos bens e serviços, no sentido de ser “indispensável” ou “necessários aos indivíduos”.

“Indispensabilidade” é atributo irredutível, superlativo, que não se admite graduação em termos de importância ou comparação a outros bens, ligado, portanto, a necessidades estritamente biológicas. De outro modo, a “necessidade” (secundária) comporta graduação, levando-se em conta o critério de sua utilidade, ligando-se ao bem-estar da vida social (Tilbery, 1990, p. 2.991).

Dito isso de um outro modo, sobre os bens essenciais, podem ser construídos critérios qualificativos e quantitativos.

A utilidade reside na capacidade dos bens em satisfazer as necessidades de um sujeito, o que, além da característica dos bens em si, varia na proporção da quantidade consumida. Ressalta-se a Teoria da Utilidade Marginal, da Economia, que indica que a satisfação de um bem decresce, na medida em que uma unidade a mais desse bem não torna uma satisfação maior do que o acréscimo anterior – o critério quantitativo (Tilbery, 1990, p. 2.992).

No Direito Tributário, é intuitivo deduzir que a tributação deve buscar agravar na medida em que a utilidade de um bem decresce em nível de satisfação ao sujeito, visto que esse bem se encontra, no limite, cada vez mais supérfluo. Um dos exemplos clássicos é a unidade monetária, quanto mais dinheiro um indivíduo possui e ganha, menor é a satisfação dele em relação aos acréscimos de mais unidades monetárias, o que também pode ser traduzido na ideia de tributação conforme a capacidade contributiva.

Posto em perspectiva, é de se notabilizar que a seletividade, em que pese o Direito Tributário ter-lhe subordinada apenas aos tributos incidentes sobre o consumo, Buissa e

⁴⁸ Por exemplo, num contexto de pandemia, poderia considerar a produção de álcool em gel, seringas para vacinas, produtos de limpeza, etc, como essenciais ao contexto e, portanto, objeto de alíquota seletiva para promoção de uma maior produção.

Bevilacqua (2017, p-122-123) aduzem ser a tributação sobre o consumo não incidente apenas sobre produto em si, mas sobre a renda consumida pelo agente.

Segundo (2012, p. 123) ressalta outro aspecto da seletividade tributária: a sua extrafiscalidade. E nesses termos, serviria como forma de alcance da proteção ao meio ambiente, à ordem econômica e à saúde, fins autônomos à arrecadação tributária.

Porém, cabe efetuar algumas considerações a respeito acerca das limitações dadas a própria aplicação da seletividade. As limitações dizem respeito, propriamente, a que fim seu uso se propõe a promover.

Se os fins destinados forem meramente fiscais, instituídos no viés de arrecadar aos cofres públicos, a capacidade econômica será a medida de diferenciação na tributação, sendo a distinção efetuada com base em elementos próprios dos sujeitos, de modo que critério e finalidade se aproximam (Ávila, 2021, p. 168). Contudo, a capacidade econômica encontra seu limite, e é pressuposto, nos termos do art. 145, §1º, da CF/88, da própria vedação à utilização de tributo com efeito de confiscatório (Baleeiro, 2010, p. 867).

O princípio da vedação ao efeito confiscatório difere-se da realização da igualdade, na medida em que esta prevê comparações relativas entre pessoas, aquela impõe-se uma vedação absoluta – serve para proteger o direito à propriedade de qualquer indivíduo (Baleeiro, 2010, p. 867).

Se buscarem fins externos ou extrafiscais, a medida de comparação não será mais a capacidade, mas um elemento que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada com o fim eleito, afastando-se da igualdade particular⁴⁹. Esse distanciamento exige que a medida seja submetida ao controle de proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade (Ávila, 2021, p. 169-170).

Adequação é o uso da medida que provoque os efeitos que contribua para promoção da finalidade. Necessidade, por sua vez, consiste no uso, dentre todas as medidas possíveis, daquela que seja menos restritiva relativamente à igualdade. Proporcionalidade, por último, é a medida que promove mais efeitos positivos do que negativos (Ávila, 2021, p. 170-171).

Ávila (2012, p. 288) ressalta que se um imposto torna impossível o exercício de uma profissão, ele merece ser declarado inconstitucional. Entra a chamada proibição de excesso,

⁴⁹ Igualdade particular, de acordo com Ávila (2021, p. 90), compreende as características particulares que dizem respeito ao contribuinte (capacidade econômica) e ao seu caso (dimensão real do fato).

uma vez que a realização de um bem jurídico não pode onerar substancialmente outro, a ponto de não lhe dar eficácia⁵⁰.

Nesses moldes, se o tributo é tão alto que a liberdade de profissão não tenha eficácia, incorre-se em inconstitucionalidade. Há de existir, portanto, uma ponderação de princípios. Além disso, não se deve examinar o imposto isoladamente, mas se os vários impostos incidentes sobre a pessoa permitem o êxito econômico (Ávila, 2012, p. 288). Serve a ideia de que o êxito econômico é motor do crescimento produtivo, o que importa na maior oferta de bens e serviços aos consumidores e, conseqüentemente, serve de premissa necessária (embora não suficiente) para maior distribuição de renda, pelo menos de forma potencial.

3.7 Síntese conclusiva do capítulo

Sintetizando o capítulo, para efeito de agregação aos termos definitórios necessários à elaboração do PROJETO REGULATÓRIO, tem-se que:

- a) A tributação revela-se aspecto da cidadania do indivíduo, de modo que, na mesma ordem em que se considera o sujeito como detentor de direitos, põe-se como sujeito de deveres, dentre eles, em sentido estrito, o custo financeiro estatal, ou melhor, o “dever de pagar tributos”, desde que se dê de um modo justo;
- b) A justiça fiscal dar-se no princípio da igualdade, tendo como conteúdo: um critério de discriminação entre sujeitos, mediante a eleição de elementos indicativos de comparação, com um fim a ser perseguido;
- c) A progressividade pode ser compreendida como princípio de um sistema tributário isonômico em que se promove a tributação conforme a capacidade econômica, sendo a renda o principal critério de *discrimem* entre os sujeitos-contribuintes;
- d) A seletividade compreende instrumento de concretização da Justiça fiscal, em prol de um sistema menos regressivo, dentro da tributação sobre o consumo, tendo a “renda dispendida” (as despesas) o objeto de sua incidência, levando em consideração a essencialidade dos bens para efeito da progressividade de alíquotas;

⁵⁰ Mendes e Branco (2016, p. 239) explicam que, de acordo com Alexy, o juízo de ponderação opera-se em três planos: no primeiro, define-se a intensidade da intervenção; em segundo, entende-se a importância da intervenção; e terceiro, realiza-se a ponderação em sentido específico e estrito, de modo que quanto mais intensa for a intervenção no direito fundamental, mais devem ser significativos ou relevantes os motivos justificadores.

e) A essencialidade decorre da isonomia e da capacidade econômica, sendo determinada por quatro características acerca das necessidades humanas, são elas: **i)** indispensáveis **ii)** necessários, **iii)** supérfluos e **iv)** coletivos.

Percebe-se, portanto, que a tributação indireta norteadas sobre a seletividade, nas identificações dadas pela essencialidade, leva ao alcance de um patamar superior de Justiça fiscal, servindo ao alcance dos valores constitucionais.

Fundamenta-se a necessidade de um aprimoramento contínuo na prática da seletividade tributária no Estado do Pará, em prol do cumprimento da cidadania e da justiça.

4 CAPÍTULO A ENERGIA ELÉTRICA COMO BEM ESSENCIAL SUBMETIDO À APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Introito ao capítulo

A perspectiva da seletividade impõe conhecer, *a priori*, o bem como **i)** indispensável, **ii)** necessário; **iii)** supérfluo; e **iv)** necessário ao coletivo, para estabelecer o parâmetro normativo-tributário a ser aplicado sobre o referido consumo, determinando um tratamento distinto dos bens ditos por “normais”.

Nesses termos, o capítulo propõe a conhecer a energia elétrica na perspectiva da seletividade e, por este motivo, objeto de um tratamento fiscal diferenciado, buscando responder os questionamentos sobre que tipo de essencialidade pode ser atribuída à energia elétrica e quais as suas razões? E quais as ponderações jurídicas para elaboração de uma nova modelagem para o ICMS-Energia Elétrica no Estado do Pará?

Abordam-se os trabalhos acadêmicos que enfrentaram a temática da “seletividade, ICMS e energia elétrica”, através de uma busca sistematizada da literatura especializada, bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em destaque para o Tema n. 745 e a ADI n. 7.111/PA, e a Lei Complementar n. 194/2022, por possuir matéria incidente e limitativa na elaboração da regulamentação na área.

Procederá, também, uma abordagem a respeito da arrecadação do ICMS em relação à energia elétrica no Estado do Pará, bem como estimará o efeito das mudanças legislativas na arrecadação tributária incidente sobre a circulação desse bem.

4.2 Estudo de revisão sistematizada da literatura sobre o tema “ICMS, energia elétrica e a seletividade”

Inicialmente, resumir é criar um texto curto com as informações importantes do texto a resumir. Deve-se esforçar, ao máximo, para criar uma síntese coerente. A revisão de literatura é considerada uma atividade de elaboração de pesquisa científica-acadêmica que não acaba, vez que pesquisas são elaboradas diariamente, servindo a documentar dissertações e teses⁵¹.

⁵¹ As conceituações foram retiradas de um *paper* da USP, referente à disciplina “Elaboração de textos, aula e avaliações”: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4253919/mod_resource/content/1/T%C3%93PICO%203%20-

Busca-se identificar e mostrar a relação entre as pesquisas existentes, situando o trabalho a ser desenvolvido em meios às pesquisas no campo acadêmico. “Por meio da revisão da literatura, reportamos e avaliamos o conhecimento produzido em pesquisas prévias, destacando conceito (e/ou), procedimento (e/ou), resultados (e/ou), discussões (e/ou), conclusões, relevantes para o nosso trabalho.”⁵²

O estudo tem como proposta pesquisar os temas relacionados ao “ICMS, energia elétrica e seletividade” nas plataformas de busca acadêmica: “Google Acadêmico” (últimos 6 anos) e “Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações”, com vistas a responder o seguinte problema-pesquisa: “O que se produziu sobre a seletividade tributária em relação à incidência do ICMS sobre energia elétrica, tanto no Brasil como no Pará?”

Dez trabalhos são resumidos de forma descritiva e relacionados com a pergunta.

Fonseca e Faria (2020) aduzem que o Poder Judiciário deve controlar os atos normativos com conceito jurídicos indeterminados, como é o caso da seletividade, assumindo o papel ativo do Poder Judiciário na concretização do direito. Em igual sentido, Sampaio (2021) reconhece o caráter de bem essencial da energia elétrica, estabelecendo a premissa de que a seletividade é um imperativo constitucional, chegando a concluir que o Estado do Pará desrespeita o princípio ao estabelecer alíquota superior aplicável à tributação do ICMS sobre a energia elétrica.

Alho (2021) dispõe sobre os conceitos atrelados à seletividade, bem como a capacidade contributiva e extrafiscalidade, na sua relação com energia elétrica. Aborda a questão debatida RE n. 714.139/SC, do STF, e trabalha no sentido de demonstrar que, no caso da energia elétrica, há desrespeito à seletividade.

Creão (2018) estabelece conexão entre as noções da teoria de Jonh Rawls e Amartya Sen, para definir o que seria o “mínimo existencial”. Conecta tais ideias à energia elétrica, ICMS e seletividade, analisando-se o tributo no Estado do Pará. Efetua a leitura de que o Estado aplica a progressividade do ICMS, porém deixa de aplicar a seletividade, arguindo soluções que levem a estas considerações, tal como aumento do limite máximo da faixa de isenção e criação de mais faixas diferenciadas de consumo para a aplicação de alíquotas progressivas ou base de cálculos reduzidas.

Fuso (2006) analisa as acepções semânticas dadas à “seletividade tributária” aplicável ao ICMS, IPI e IPTU, bem como seu direcionamento mandamental aos poderes constituídos (Judiciário, Executivo e Legislativo). Por outro lado, Tavares (2016) aborda a seletividade

[%20REVIS%C3%83O%20DA%20LITERATURA%2C%20RESUMOe%20RESUMO%20ACAD%20C3%8AMICO%20ou%20ABSTRACT.pdf](#). Acesso em: 07 abr. 2023.

⁵² *Ibidem*.

tributária sob a ótica do libertarianismo da escola austríaca de economia, empreendendo a ideia de que a concepção de supérfluo e essencial só poderia ser dita pelo sujeito-indivíduo-consumidor e não, *a priori*, pelo legislador.

Danilevycz (2008) associa a aplicação da seletividade em função da essencialidade como proteção ao mínimo existencial, sob o amparo da dignidade da pessoa humana. Já Rossini (2017) faz um intercâmbio científico entre economia e direito, de modo que a norma jurídica não fuja dos círculos do positivismo jurídico, porém enfrente a questão da repercussão econômica. Em seu trabalho, traz a ideia da economia de que o encargo do tributo indireto repercute, conforme a elasticidade-preço da demanda entre consumidores e produtores, e conclui que a seletividade deve ser interpretada conforme o tipo de mercado envolvido.

Silva (2015) analisa a extrafiscalidade do ICMS sobre as funções i) distributiva; ii) alocativa; e iii) estabilizadora. Expõe que a seletividade seria princípio obrigatório no ICMS e que deveria buscar, tanto quanto possível, a capacidade econômica do consumidor. Aduz que legislação do ICMS (dos estados do sudeste) viola diversos axiomas protegidos pelo ordenamento jurídico, passível de tutela jurisdicional, inclusive o caso da energia elétrica.

Michelli (2019) aborda a falta de aplicação do princípio da seletividade, no âmbito do ICMS, no acesso aos medicamentos pela população, dando como consequência o desrespeito à capacidade de pagamento dos cidadãos.

Os trabalhos acadêmicos abordam questões atinentes à necessidade de controle da aplicação da seletividade, ativamente, pelo Poder Judiciário, registrando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre ao assunto (RE n. 714.139/SC). Relaciona-se com aspectos da análise-econômica da tributação do ICMS, tais como a elasticidade preço-demanda das mercadorias tributadas, inclusive procede com uma análise dentro de um conceito político-econômico como “libertarianismo”. Analisam a essencialidade em relação a produtos específicos, tais como energia elétrica e medicamentos, dentre outros, chegando à conclusão de que a energia elétrica seria um bem essencial à dignidade da pessoa humana que sofre desrespeito em sua tributação pelo Estado do Pará, estabelecendo uma relação entre a progressividade, a capacidade econômica e a seletividade para o ICMS.

Registra-se que não se verifica nos trabalhos analisados o aspecto da arrecadação tributária do ICMS, em relação à energia elétrica no Estado do Pará, perspectiva que é abordada na presente nota técnica.

4.3 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência do ICMS na energia elétrica - RE n. 714.139/SC (Tema n. 745) e ADI n. 7.111/PA - e seus reflexos sobre a regulamentação do ICMS

No tema tributação seletiva do ICMS, em relação às operações com energia elétrica, o Supremo Tribunal Federal, em decisão exarada em 18 de dezembro de 2021, transitada em julgado em 30 de junho de 2022, cristalizou o precedente obrigatório de que, uma vez adotada a técnica da seletividade⁵³, resta vedado o estabelecimento de alíquotas de ICMS para a energia elétrica, bem considerado essencial, em patamar superior à alíquota normal (modal) das demais operações/prestações com bens e serviços normais.

O entendimento é aplicável à tributação em relação às prestações de serviços de telecomunicação, consoante o excerto transcrito abaixo.

Tema n. 745/STF: “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.”

A eficácia da decisão, porém, foi ressalvada para o exercício de 2024, hipótese em que os Estados e o Distrito Federal devem adequar suas legislações⁵⁴. Porém, outras considerações merecem ser postas para elaboração de uma nova legislação que esteja em sintonia com o Tema n. 745/STF, consoante a *ratio decendi* do Acórdão RE n. 714.139/SC.

A primeira consideração trata-se da liberdade de ponderação da seletividade do ICMS com outras características que vão além da mercadoria ou do serviço em si (a característica intrínseca), tais como capacidade econômica, o destino do bem/serviço e à justiça fiscal⁵⁵. A segunda, porém, trata-se da limitação à primeira consideração, a considerar que não se deve deixar de observar a eficácia negativa da norma jurídica seletividade⁵⁶.

⁵³ O entendimento judicial vai de encontro com pesquisas acadêmicas que respaldam a ideia da seletividade do ICMS como uma obrigação do legislador por força de um princípio maior que seria a isonomia tributária.

⁵⁴ Tese 5 do Acórdão 714.139 - Tema n. 745/STF: “Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21).”

⁵⁵ Tese 1 do Acórdão RE n. 714.139 - Tema n. 745/STF: “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.”

⁵⁶ Tese 2 do Acórdão 714.139 - Tema n. 745/STF: “A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte

O Supremo Tribunal Federal entende que a energia elétrica não pode ter alíquota de ICMS superior a incidente nas demais operações/prestações normais, sob pena de desrespeitar a eficácia negativa da seletividade, mesmo que haja a instituição de benefícios para pequenos consumidores ou em prol da capacidade contributiva (“a eficácia positiva da seletividade”).

Adotou-se, portanto, um limite à alíquota aplicável, independentemente do poder aquisitivo do consumidor.

Mais adiante, o Supremo, servido do *ratio decendi* do Tema n. 745, decidiu, em sede de controle abstrato, contra a Lei Estadual paraense n. 5.530/89, art. 12, inciso III, alínea “a”, em ADI n. 7.111/PA⁵⁷, decisão que transitou em julgado em 05 de outubro 2022, modulando-se, igualmente, a retirada de eficácia da norma a partir do exercício de 2024.

A limitação à aplicação da progressividade na seletividade deu-se de modo que as alíquotas do ICMS para energia elétrica possuam como limite máximo o patamar da alíquota modal, independente da “renda consumida”⁵⁸ que o consumidor venha a ter, na lição de Tilbery.

Por outro lado, em que pese a existência da decisão judicial e em meio a questionamentos quanto a sua validade⁵⁹, fora publicada a Lei Complementar n. 194/2022.

4.4 A Lei Complementar n. 194/2022 e seus reflexos sobre a regulamentação do ICMS sobre energia elétrica

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.”

⁵⁷ Tese 1 do Acórdão ADI n. 7.111/PA: “O plenário deste tribunal fixou tese de que, uma vez 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 com geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços: RE 714.139, Red. P/ acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 15.03.2022, Tema n. 754 da Repercussão Geral.”

⁵⁸ O entendimento judicial faz com que os consumidores residenciais de renda alta e que possuam, por exemplo, diversos bens elétricos de luxo, tais como aquecedores de piscina, *jacuzzi*, diversos climatizadores de ar, etc, irão disponham de alíquota aplicável aos demais consumidores domésticos, indo de encontro ao princípio da isonomia tributária e da progressividade do sistema.

⁵⁹ O principal questionamento diz respeito ao ferimento do pacto federativo, conforme alegado pelos Estados na ADI n. 7.195/2022.

Após a edição do Tema n. 745/STF, em 23 de junho de 2022, fora publicada a Lei Complementar n. 194/2022, em âmbito nacional, inclusive tendo o precedente judicial a sua motivação^{60 61} jurídica.

A norma previu, dentre outros dispositivos, uma alteração no Código Tributário Nacional, com a inclusão do art. 18-A, bem como na Lei Kandir (LC n. 87/96), com o acréscimo do art. 32-A, passando a estabelecer a obrigatoriedade⁶² da observância da seletividade para os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo, sendo todos considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis⁶³, que não poderiam ser tratados como supérfluos.

Lei Complementar n. 194/2022

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.

⁶⁰ “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.” (justificativa do Dep. Danilo Fortes).

⁶¹ Pondera-se, contudo, que a Lei Complementar n. 194/2022 não é o instrumento lícito a regular a alíquota de incidência do ICMS dos entes federados por força de suas autonomias, e nesse ponto, afronta a decisão do Supremo Tribunal Federal a qual pretende dar cumprimento, na medida em que esta deu aos Estados, primeiro, a autonomia para definir a adoção da seletividade em sua legislação; segundo que, uma vez adotada, os entes deveriam (e não há União deveria obrigá-los) a seguir este parâmetro para os estabelecimento de alíquotas; e terceiro, o prazo dado para que os estados adequassem sua legislação até o início de 2024, considerando seus planejamentos financeiros-orçamentários.

⁶² Essa obrigatoriedade é questionada pelos Estados, em razão da impossibilidade de a União federal interferir na autonomia federativa dos entes estaduais.

⁶³ O conceito “indispensabilidade” elaborado na Lei Complementar n. 194/2022 diverge do exposto pelo Henry Tilbery, a considerar que o autor utiliza esse qualitativo somente para os bens/serviços ligados a suas necessidades mais básicas ou biológicas, tais como comida, água, medicamentos. Assim, para a LC n. 194/2022, o mais adequado seria a expressão “todos considerados essenciais e necessários”.

Contra a Lei Complementar n. 194/22, fora ajuizada ADI n. 7.195/22, ainda sem resolução de mérito ao tempo da produção desta pesquisa. No entanto, em virtude de sua vigência, o Estado do Pará passou a adotar atualmente, por meio dos Decretos Estadual n. 2.476/22 e n. 2.949/23, a alíquota de 19% do ICMS nas operações com energia elétrica e nas prestações de telecomunicações equivalente à alíquota normal.

4.5 Arrecadação tributária do ICMS sobre a energia elétrica do Estado do Pará

A compreensão da tributação do ICMS sobre a energia elétrica perpassa, inevitavelmente, por compreender a sua importância em termos arrecadatórios ao ente estatal. Como bem explicou Henry Tilbery, alguns bens podem ter importância (essencialidade) para o Estado, em termos de sua arrecadação proporcionar o cumprimento de diversas obrigações públicas necessárias ao bem-estar social.

Obviamente, aplicar a seletividade impõe ponderar o seu efeito no financiamento dos direitos aos cidadãos, uma vez que a realização de despesas públicas serve à progressividade do sistema fiscal e à redução das desigualdades sociais.

Extraem-se e examinam-se os dados arrecadatórios das receitas públicas de “ICMS-energia elétrica” referentes aos exercícios financeiros de 2023 (até junho), 2022, 2021, 2020, 2019, 2018 e 2017, da plataforma CONSEFAZ (Boletim da Arrecadação de Tributos Estaduais), bem como os dados das receitas correntes arrecadadas e das despesas totais liquidadas dos Balanços Gerais do Estado do Pará e do Relatório Resumido de Execução Orçamentária bimestre maio/junho de 2023.

Os períodos escolhidos justificam-se para fazer uma base comparativa entre a incidência da Lei Complementar n. 194/22 c.c. Decreto Estadual n. 2.476/22, de 04/07/2022, em que se estabeleceu a alíquota de 17%; a vigência da Lei Estadual n. 9.755/22, efeitos a partir de 13/03/2023, e do Decreto Estadual n. 2.949/23, estabelecendo a alíquota de 19%, e a arrecadação dos períodos anteriores, quando era aplicável a alíquota de 25%, incluindo os exercícios anteriores à pandemia de COVID-19 (2017 até março de 2020), haja vista a sua atipicidade econômica, para considerar o padrão de desempenho arrecadatório do ICMS-Energia Elétrica, no Estado do Pará.

Buscam-se comparações entre os períodos (variação nominal e real) para efeito da verificação da interferência da regulação da Lei Complementar n. 194/22, no processo arrecadatório do Pará.

Feito essas considerações, mostra-se o “peso” da arrecadação do ICMS/Energia Elétrica sobre as despesas (liquidadas) e receitas (arrecadadas) do Estado do Pará, conforme os dados tabulados.

Tabela 5 - Arrecadação ICMS/Energia Elétrica sobre despesas e receitas (Pará)

DADOS DO CONSEFAZ, DOS BALANÇOS GERAIS DO ESTADO DO PARÁ E DO RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA MAIO/JUN 2023								
ANO / DISCRIMINAÇÃO	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (JAN A JUN)	MÉDIA
ICMS s/ Energia Elétrica	R\$ 1.128.993.723,00	R\$ 1.235.328.675,00	R\$ 1.432.883.217,00	R\$ 1.427.675.538,00	R\$ 1.689.776.833,00	R\$ 1.588.577.686,00	R\$ 609.487.691,00	s/n
ICMS total arrecadado	R\$ 10.257.950.328,00	R\$ 10.921.386.433,00	R\$ 12.202.357.233,00	R\$ 13.837.365.868,00	R\$ 16.945.381.866,00	R\$ 19.974.288.586,00	R\$ 9.526.168.876,00	s/n
Receitas Correntes	R\$ 22.709.550.800,80	R\$ 24.007.668.818,65	R\$ 27.153.426.000,00	R\$ 31.117.412.000,00	R\$ 34.623.207.120,67	R\$ 38.479.883.714,67	R\$ 18.105.204.327,22	s/n
Despesas Totais	R\$ 22.518.501.661,24	R\$ 25.440.171.880,12	R\$ 25.960.419.000,00	R\$ 30.596.577.000,00	R\$ 34.829.600.611,19	R\$ 38.125.052.083,14	R\$ 16.765.726.426,88	s/n
% do ICMS Energia s/ ICMS total	11,01%	11,31%	11,74%	10,32%	9,97%	7,95%	6,40%	9,81%
% do ICMS Energia s/ Receitas Correntes	4,97%	5,15%	5,28%	4,59%	4,88%	4,13%	3,37%	4,62%
% do ICMS Energia s/ Despesas Públicas	5,01%	4,86%	5,52%	4,67%	4,85%	4,17%	3,64%	4,67%

Fonte: Elaboração própria.

Das informações extraídas, confirmar-se a aplicabilidade de um dos conceitos de Tilbery para o ICMS - Energia Elétrica, como bem essencial em relação aos objetivos coletivos/estatais, vez que a arrecadação representa, em média, 9,81% de todo o ICMS do Estado do Pará; 4,62% do total das receitas correntes, suportando 4,67% das despesas públicas totais, demonstrando a sua importância para o financiamento das políticas públicas^{64 65}.

Analisando-se os dados arrecadatórios, em que pese a dificuldade em isolar o efeito da alteração de alíquotas no ICMS, promovida pela LC n. 194/22 e pelos Decretos Estaduais n. 2.476/22 e n. 2.949/23, nos cofres públicos paraenses, é possível inferir a relação de causa e efeito com a entrada em vigor da nova alíquota, em 04/07/2022, e a sua consequente queda arrecadatória, conforme as tabelas demonstradas a seguir, sobretudo, quando se registrou o aumento da demanda consumida de energia elétrica, nos períodos das quedas de arrecadação, conforme os dados da ANEEL.

Procedeu-se com uma comparação atualizada, conforme o índice IBGE-IPCA.

⁶⁴ “[...] não se pode negar é que, por mais que as políticas públicas não se confundam com o orçamento público, sua relação é indissociável, na medida em que o orçamento prevê, autoriza e possibilita a implementação de uma política pública que passa a ser restrita pelos valores e princípios orçamentários” (MÂNICA *apud* BITENCOURT; 2018, p. 91).

⁶⁵ “A gestão de bens e de pessoal, necessária para a política pública, pressupõe, finalmente orçamento. O orçamento é, já foi observado aqui, uma peça econômico-jurídica que carrega o planejamento da política pública” (RECK; p 2023, p. 171).

Tabela 6 - Variação mensal IPCA (1994-2023)

Variação (%) Mensal - IPCA janeiro de 1994 a junho de 2023													
Ano/Mês	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	No Ano
1994	41,31	40,27	42,75	42,68	44,03	47,43	6,84	1,86	1,53	2,62	2,81	1,71	916,46
1995	1,70	1,02	1,55	2,43	2,67	2,26	2,36	0,99	0,99	1,41	1,47	1,56	22,41
1996	1,34	1,03	0,35	1,26	1,22	1,19	1,11	0,44	0,15	0,30	0,32	0,47	9,56
1997	1,18	0,50	0,51	0,88	0,41	0,54	0,22	-0,02	0,06	0,23	0,17	0,43	5,22
1998	0,71	0,46	0,34	0,24	0,50	0,02	-0,12	-0,51	-0,22	0,02	-0,12	0,33	1,65
1999	0,70	1,05	1,10	0,56	0,30	0,19	1,09	0,56	0,31	1,19	0,95	0,60	8,94
2000	0,62	0,13	0,22	0,42	0,01	0,23	1,61	1,31	0,23	0,14	0,32	0,59	5,97
2001	0,57	0,46	0,38	0,58	0,41	0,52	1,33	0,70	0,28	0,83	0,71	0,65	7,67
2002	0,52	0,36	0,60	0,80	0,21	0,42	1,19	0,65	0,72	1,31	3,02	2,10	12,53
2003	2,25	1,57	1,23	0,97	0,61	-0,15	0,20	0,34	0,78	0,29	0,34	0,52	9,30
2004	0,76	0,61	0,47	0,37	0,51	0,71	0,91	0,69	0,33	0,44	0,69	0,86	7,60
2005	0,58	0,59	0,61	0,87	0,49	-0,02	0,25	0,17	0,35	0,75	0,55	0,36	5,69
2006	0,59	0,41	0,43	0,21	0,10	-0,21	0,19	0,05	0,21	0,33	0,31	0,48	3,14
2007	0,44	0,44	0,37	0,25	0,28	0,28	0,24	0,47	0,18	0,30	0,38	0,74	4,46
2008	0,54	0,49	0,48	0,55	0,79	0,74	0,53	0,28	0,26	0,45	0,36	0,28	5,90
2009	0,48	0,55	0,20	0,48	0,47	0,36	0,24	0,15	0,24	0,28	0,41	0,37	4,31
2010	0,75	0,78	0,52	0,57	0,43	0,00	0,01	0,04	0,45	0,75	0,83	0,63	5,91
2011	0,83	0,80	0,79	0,77	0,47	0,15	0,16	0,37	0,53	0,43	0,52	0,50	6,50
2012	0,56	0,45	0,21	0,64	0,36	0,08	0,43	0,41	0,57	0,59	0,60	0,79	5,84
2013	0,86	0,60	0,47	0,55	0,37	0,26	0,03	0,24	0,35	0,57	0,54	0,92	5,91
2014	0,55	0,69	0,92	0,67	0,46	0,40	0,01	0,25	0,57	0,42	0,51	0,78	6,41
2015	1,24	1,22	1,32	0,71	0,74	0,79	0,62	0,22	0,54	0,82	1,01	0,96	10,67
2016	1,27	0,90	0,43	0,61	0,78	0,35	0,52	0,44	0,08	0,26	0,18	0,30	6,29
2017	0,38	0,33	0,25	0,14	0,31	-0,23	0,24	0,19	0,16	0,42	0,28	0,44	2,95
2018	0,29	0,32	0,09	0,22	0,40	1,26	0,33	-0,09	0,48	0,45	-0,21	0,15	3,75
2019	0,32	0,43	0,75	0,57	0,13	0,01	0,19	0,11	-0,04	0,10	0,51	1,15	4,31
2020	0,21	0,25	0,07	-0,31	-0,38	0,26	0,36	0,24	0,64	0,86	0,89	1,35	4,52
2021	0,25	0,86	0,93	0,31	0,83	0,53	0,96	0,87	1,16	1,25	0,95	0,73	10,06
2022	0,54	1,01	1,62	1,06	0,47	0,67	-0,68	-0,36	-0,29	0,59	0,41	0,62	5,79
2023	0,53	0,84	0,71	0,61	0,23	-0,08							2,87

Fonte: IBGE-IPCA

Tabela 7 - Arrecadação ICMS sobre energia (2017-2020)

ARRECAÇÃO DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO PARÁ (2017 ATÉ 2020 JUNHO) CONSEFAZ														
Ano / Mês	2017		2018		2017-2018 (%)		2019		2018-2019 (%)		2020		2019-2020 (%)	
	R\$		R\$		Nom.	Real	R\$		Nom.	Real	R\$		Nom.	Real
Jan	R\$ 80.209.775		R\$ 110.279.743		37,49%	33,67%	R\$ 117.070.388		6,16%	2,29%	R\$ 138.575.848		18,37%	13,61%
Fev	R\$ 82.008.466		R\$ 91.263.996		11,29%	8,21%	R\$ 110.829.953		21,44%	16,89%	R\$ 119.150.964		7,51%	3,37%
Mar	R\$ 81.751.307		R\$ 84.007.163		2,76%	0,08%	R\$ 104.848.252		24,81%	19,35%	R\$ 112.919.051		7,70%	4,25%
Abr	R\$ 84.056.888		R\$ 81.972.993		-2,48%	-5,10%	R\$ 105.460.698		28,65%	22,60%	R\$ 110.421.778		4,70%	2,25%
Mai	R\$ 88.915.676		R\$ 92.703.209		4,26%	1,37%	R\$ 108.732.562		17,29%	12,07%	R\$ 106.997.786		-1,60%	-3,41%
Jun	R\$ 90.092.576		R\$ 104.208.370		15,67%	10,80%	R\$ 108.707.648		4,32%	0,92%	R\$ 94.972.905		-12,63%	-14,46%
Jul	R\$ 90.807.385		R\$ 107.166.875		18,02%	12,95%	R\$ 118.367.712		10,45%	7,00%	R\$ 99.563.574		-15,89%	-17,78%
Ago	R\$ 89.180.339		R\$ 113.951.149		27,78%	22,63%	R\$ 125.466.120		10,11%	6,46%	R\$ 121.308.466		-3,31%	-5,62%
Set	R\$ 113.147.571		R\$ 111.829.377		-1,17%	-5,44%	R\$ 126.883.967		13,46%	10,27%	R\$ 130.071.888		2,51%	-0,60%
Out	R\$ 112.158.731		R\$ 125.864.095		12,22%	7,33%	R\$ 134.947.865		7,22%	4,57%	R\$ 130.308.377		-3,44%	-7,08%
Nov	R\$ 99.527.390		R\$ 77.897.774		-21,73%	-24,78%	R\$ 139.428.522		78,99%	73,31%	R\$ 132.891.073		-4,69%	-8,63%
Dez	R\$ 117.137.619		R\$ 134.183.931		14,55%	10,42%	R\$ 132.139.530		-1,52%	-5,59%	R\$ 130.493.828		-1,25%	-5,51%
TOTAL	R\$ 1.128.993.723		R\$ 1.235.328.675		9,42%	5,47%	R\$ 1.432.883.217		15,99%	11,20%	R\$ 1.427.675.538		-0,36%	-4,67%

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 8 - Arrecadação do ICMS sobre Energia Elétrica (2021-23)

Ano / Meses	ARRECAÇÃO DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO PARÁ (2021 ATÉ 2023 JUNHO) CONSEFAZ								
	2021	2020-2021 (%)		2022	2021-2022 (%)		2023 (jan-jun)	2022-2023 (%)	
		Nom.	Real		Nom.	Real		Nom.	Real
Jan	R\$ 130.363.085	-5,93%	-10,03%	R\$ 196.704.405	50,89%	36,70%	R\$ 113.728.391	-42,18%	-45,34%
Fev	R\$ 120.525.807	1,15%	-3,84%	R\$ 146.006.108	21,14%	9,59%	R\$ 90.350.650	-38,12%	-41,40%
Mar	R\$ 113.815.869	0,79%	-5,00%	R\$ 139.741.704	22,78%	10,31%	R\$ 97.780.208	-30,03%	-33,14%
Abr	R\$ 117.058.802	6,01%	-0,70%	R\$ 150.091.804	28,22%	14,35%	R\$ 85.190.503	-43,24%	-45,52%
Mai	R\$ 119.648.051	11,82%	3,49%	R\$ 147.487.230	23,27%	10,33%	R\$ 106.057.860	-28,09%	-30,81%
Jun	R\$ 127.697.514	34,46%	24,10%	R\$ 137.663.928	7,80%	-3,65%	R\$ 116.380.080	-15,46%	-18,05%
Jul	R\$ 137.258.148	37,86%	26,48%	R\$ 140.422.404	2,31%	-7,05%			
Ago	R\$ 144.949.956	19,49%	8,94%	R\$ 94.957.276	-34,49%	-39,75%			
Set	R\$ 157.607.448	21,17%	9,91%	R\$ 103.581.086	-34,28%	-38,68%			
Out	R\$ 178.302.135	36,83%	23,64%	R\$ 112.155.737	-37,10%	-40,92%			
Nov	R\$ 175.109.669	31,77%	18,99%	R\$ 109.336.812	-37,56%	-41,04%			
Dez	R\$ 167.440.349	28,31%	16,58%	R\$ 110.429.193	-34,05%	-37,66%			
TOTAL	R\$ 1.689.776.833	18,36%	7,54%	R\$ 1.588.577.687	-5,99%	-11,13%	R\$ 609.487.692	-33,58%	-35,62%

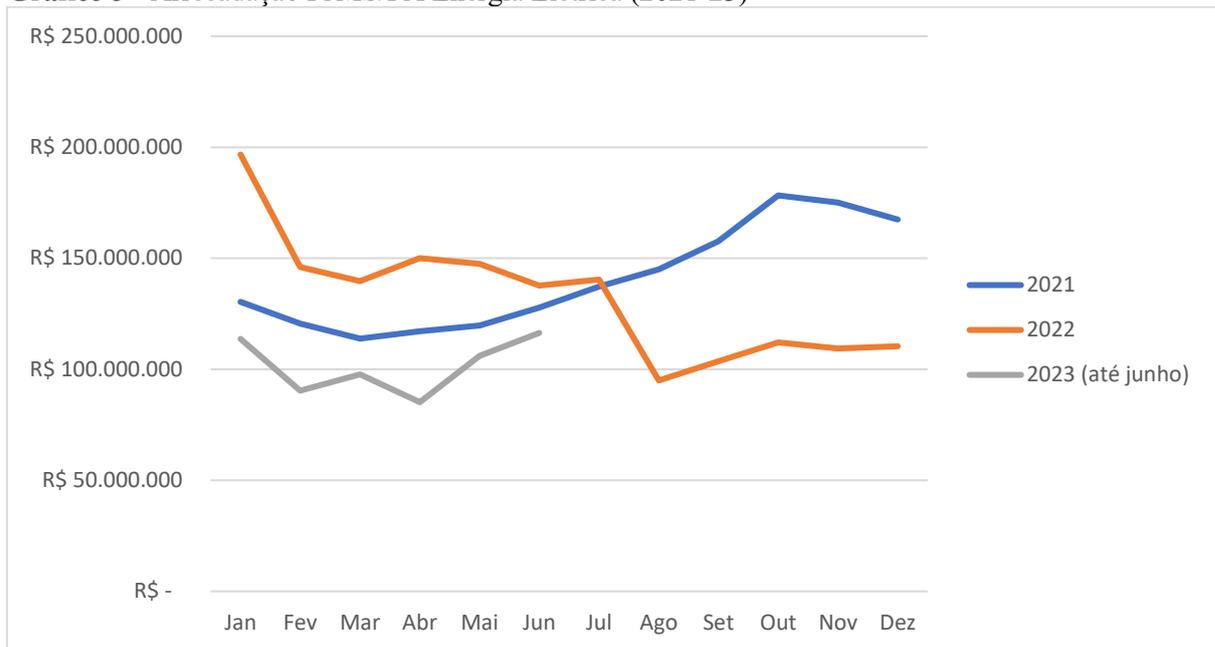
Fonte: Elaboração própria.

De maneira geral, observa-se que o padrão de arrecadação do ICMS/PA - Energia Elétrica tem uma trajetória constante de alta ao longo dos anos de 2017 até meados de 2022, com algumas quedas mensais decorrentes de fatores sazonais como, por exemplo, as medidas de enfretamento à pandemia da COVID-19.

Os dados nos quais se registram as maiores perdas de ICMS ocorrem a partir do exercício de 2022 (em específico, no marco temporal de agosto/2022) até o mês de corte desta pesquisa, em junho de 2023. No apurado de 2022, o Estado teve perda anual nominal de 5,99% e real de 11,13%, em comparação aos mesmos períodos de 2021, o que representa, em termos monetários, respectivamente, R\$ 101.199.146 (cento e um milhões, cento e noventa e nove mil e cento e quarenta e seis reais) e R\$ 199.037.225 (cento e noventa e nove milhões, trinta e sete mil e duzentos e vinte e cinco reais).

Em 2023, até o mês de junho, em comparação com o mesmo período de 2022 (jan-jun), mesmo com o incremento da alíquota modal no Estado do Pará (por meio da Lei Estadual n. 9.755/22), apuraram-se perdas nominal ainda maiores de 33,58% e real de 35,62%, representando, respectivamente, os valores de R\$ 308.207.487 (trezentos e oito milhões, duzentos e sete mil e quatrocentos e oitenta e sete reais) e R\$ 337.206.655 (trezentos e trinta e sete milhões, duzentos e seis mil e seiscentos e cinquenta e cinco reais).

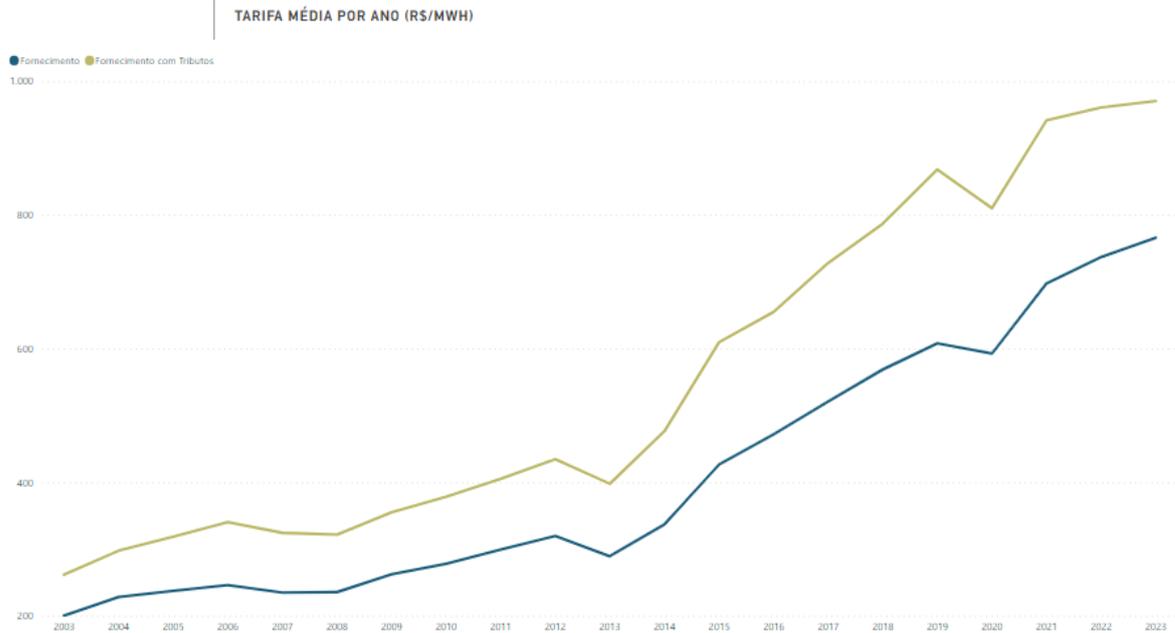
A seguir, o gráfico resumido da arrecadação tributária.

Gráfico 3 - Arrecadação ICMS/PA Energia Elétrica (2021-23)

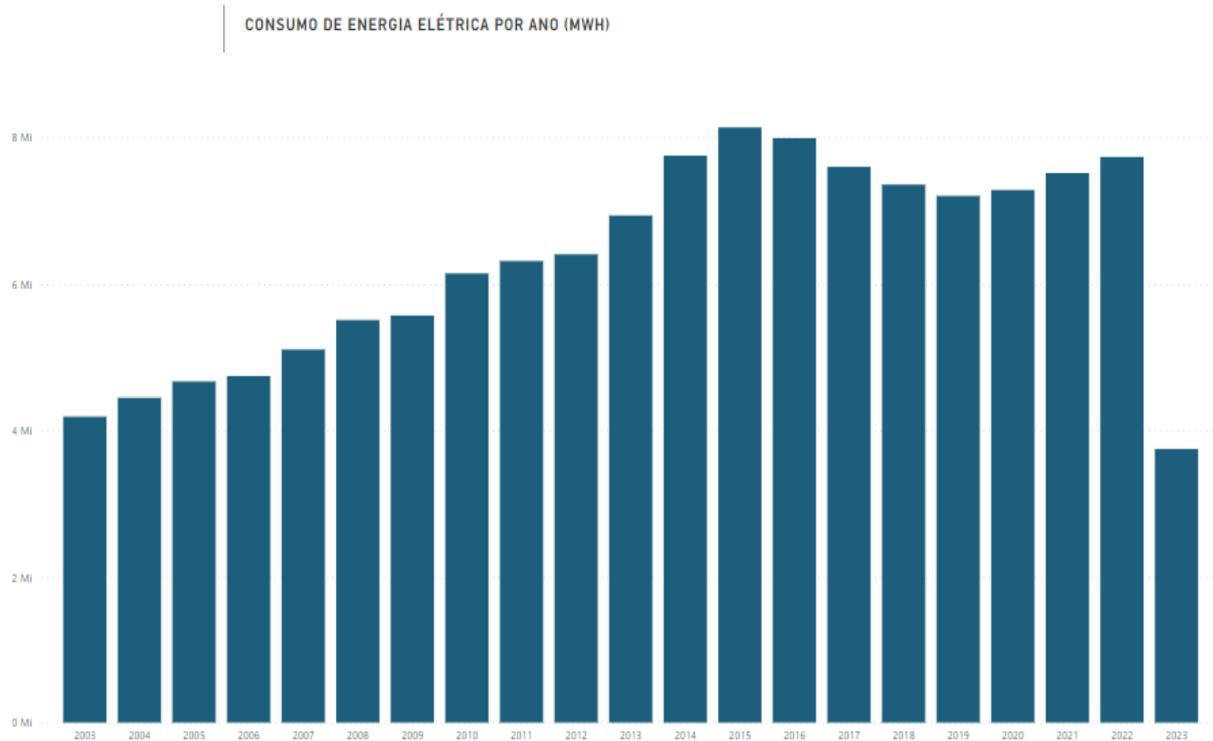
Fonte: Elaboração própria.

Estima-se que o Estado do Pará teve os valores em R\$ 409.406.633 (quatrocentos e nove milhões, quatrocentos e seis mil e seiscentos e trinta e três reais), nominalmente, e R\$ 536.243.879 (quinhentos e trinta e seis milhões, duzentos e quarenta e três mil e oitocentos e setenta e nove reais), em valores reais, a título de perdas com as medidas produzidas pela LC n. 194/22, em apenas 13 meses.

Contraditoriamente aos dados da arrecadação, a quantidade consumida de energia elétrica no Estado do Pará teve aumento nos períodos referenciados, assim como os preços das tarifas elétricas, conforme os dados retirados da ANEEL, a seguir.

Gráfico 4 – Tarifa média por ano

Fonte: ANEEL.

Gráfico 5 - Consumo de Energia Elétrica no Estado do Pará por ano

Fonte: ANEEL

Ou seja, a queda arrecadatória de ICMS sobre energia elétrica advém de uma política tributária⁶⁶, consistida na aplicação da LC n. 194/22, por meio dos Decretos Estaduais n. 2.476/22 e n. 2.949/23, no Estado do Pará, que resultou em renúncia fiscal estimada na ordem de R\$ 536.243.879 (quinhentos e trinta e seis milhões, duzentos e quarenta e três mil e oitocentos e setenta e nove reais) entre os períodos 2022 até o mês de em junho de 2023.

4.6 Síntese conclusiva do capítulo

Resumindo as informações do capítulo, tem-se que:

- a) Diversos trabalhos acadêmicos abordaram a seletividade do ICMS com um imperativo constitucional submetido ao controle pelo Poder Judiciário. Em alguns deles, chegou-se à conclusão de que a energia elétrica seria bem essencial à dignidade da pessoa humana, devendo ser submetida a um critério seletivo na tributação do ICMS, relacionando-se com a progressividade e a capacidade econômica, sendo, porém, desrespeitado pela legislação do Estado do Pará.
- b) O Supremo Tribunal Federal decidiu que, adotando-se a seletividade no ICMS, não pode existir alíquota para energia elétrica superior em relação as demais operações normais, sob pena de desrespeitar o conceito de eficácia negativa da seletividade, podendo existir benefícios para pequenos consumidores ou em prol da capacidade econômica;
- c) Com a vigência da Lei Complementar n. 194/22, que declarou a energia elétrica como bem indispensável, o Estado do Pará regulamentou a alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica, por meio dos Decretos Estadual n. 2.476/22 e n. 2.949/23; e
- d) A série histórica dos valores arrecadatórios do ICMS, em relação à energia elétrica, conferem a sua tributação o conceito de “bem essencial aos objetivos estatais/coletivos” suportando, em média, 4,6% do total das despesas públicas liquidadas no Estado do Pará. Porém, com a entrada em vigência dos Decretos Estaduais n. 2.476/22 e n. 2.949/23, por força da LC n. 194/22, os reflexos na arrecadação demonstraram perdas reais estimadas em R\$ 536.243.879 (quinhentos e trinta e seis milhões, duzentos e quarenta e três mil e oitocentos e setenta e nove reais), nos períodos de 2022 até o mês junho de 2023, em relação ao mesmo período anterior.

⁶⁶ Da União sem a participação dos Estados.

A nova modelagem para a tributação do ICMS em relação à energia elétrica deve levar em consideração os seguintes elementos para sua elaboração: primeiro, as limitações jurídicas dadas pelo Supremo Tribunal Federal - STF e pela Lei Complementar n. 194/22, posto que inibe qualquer patamar de ICMS que supere o valor da alíquota normal; em segundo, em razão de sua essencialidade e provimento dos custos das políticas públicas, atribuir quem serão os sujeitos objeto de um tratamento benéfico para a tributação (em prol dos consumidores de baixa renda) e que isso seja contrastado com um menor impacto possível para a renúncia de receitas no Estado do Pará, ou seja, de um modo mais específico e assertivo.

5 CAPÍTULO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTE ACERCA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA, A ANÁLISE DA REGRESSIVIDADE SOBRE AS FAMÍLIAS E AS PROPOSTAS PARA UMA NOVA REGULAMENTAÇÃO EM DIREÇÃO À PROGRESSIVIDADE

5.1 Introito ao capítulo

Uma vez compreendido a energia elétrica como bem essencial (indispensável, necessário e coletivo, nas diversas visões já expostas), bem como o cenário jurídico envolto e o contexto econômico-financeiro, em relação a essa tributação no Estado do Pará, deve-se ter em conta a sua legislação tributária estadual, sua regra matriz de incidência e os benefícios fiscais atribuídos aos consumidores residenciais, submetendo a análise da regressividade, para proceder com as correções que forem necessárias nesse prisma.

Nesse contexto, o capítulo objetiva expor toda legislação de regência para a tributação do bem analisado, seus benefícios tributários dado aos consumidores residenciais; e laborar um índice de regressividade com base no Plano de Orçamento da Família (POF/IBGE-2018).

Ao final, buscam-se soluções para uma melhor dissuasão da regressividade em relação à energia elétrica do ICMS no Estado do Pará, servindo de exemplos (ou “caminhos”) existentes no estudo comparativo em relação a outros entes federativos, relacionando-o com efeitos possíveis efeitos na arrecadação paraense, considerando o padrão de consumo conforme os dados ANEEL.

5.2 A legislação tributária paraense a respeito do ICMS incidente na energia elétrica e os benefícios fiscais concedidos aos consumidores finais

Vilanova *apud* Carvalho (2019, p. 335) explica que a hipótese é uma construção da vontade do legislador em que se recolhem os dados da realidade, qualificando-os como fatos jurídicos. A regra-matriz de incidência do ICMS sobre a energia elétrica, no Estado do Pará, possui previsão normativa no art. 155, inciso II, §2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88⁶⁷; na Lei

⁶⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: X - não incidirá: b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;”

Complementar n. 87/96; na Lei Estadual n. 5.530/89; no Convênio ICMS n. 83/00; e no RICMS-PA (Decreto Estadual n. 4.676/01).

No topo do plano normativo, a Constituição prevê que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituírem o imposto relativo 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.

No que tange, especificamente, à incidência sobre a energia elétrica, estabeleceu-se a imunidade nas operações interestaduais. A imunidade, porém, serve aos Estados onde ocorrer o consumo, a fim de que estes fiquem com o produto da arrecadação do ICMS, não sendo, portanto, para beneficiar o consumo a preços mais baixos.

A título de exemplo, a usina hidrelétrica de Itaipu remete energia, em operação interestadual, ao Estado de São Paulo, esta operação é considerada imune, porém, quando a distribuidora paulista repassa ao consumidor final, esta última operação é tributada, e o ICMS fica no estado de consumo, no exemplo: em São Paulo (Alexandre, 2017, p. 728).

No plano infraconstitucional, conformando o critério material⁶⁸ do antecedente da regramatrix de incidência, a Lei Complementar n. 87/96, em seu art. 2º, inciso I, e §1º, inciso III⁶⁹, definiu a incidência do ICMS sobre as operações com energia elétrica. Já o art. 12, incisos I e XII⁷⁰, definiu o critério temporal, ou melhor, o instante em que acontece o fato descrito, fazendo existir a relação entre credor e devedor (Carvalho, 2019, p. 344): o momento da saída das mercadorias do contribuinte, bem como a entrada da energia elétrica, no território do Estado destinatário, quando destinada ao consumidor final.

No art. 11, inciso I, alínea “a” e “g”, da Lei Complementar n. 87/96⁷¹, estabelece-se o critério espacial do ICMS – o seu local de ocorrência.

⁶⁸ O emprego de expressões genéricas que designam o comportamento de pessoas, como vender mercadorias, industrializar, ser proprietário etc. (Carvalho, 2019, p. 337).

⁶⁹ “Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; § 1º O imposto incide também: III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

⁷⁰ “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte; (...) XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;”

⁷¹ “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: a) o do estabelecimento onde se encontra, no momento da ocorrência do fato gerador; g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo,

No conseqüente da regra-matriz de incidência, relativamente aos critérios subjetivo e quantitativo (Carvalho, 2019, p. 367), a sujeição passiva encontra-se disposta no art. 4º, *caput*, §1º, inciso IV, da LC n. 87/96⁷², em que descreve o contribuinte como aquele que realiza, com habitualidade e intuito comercial, a circulação de mercadorias, equiparando-se, por outro lado, qualquer pessoa física ou jurídica, consumidora final, que adquira a energia elétrica oriunda de outro Estado, ainda que sem habitualidade ou intuito comercial (regra que excepcionaliza a condição de contribuinte normal do ICMS).

Na sua quantificação, ou sua base de cálculo, esta identifica-se com o valor da operação ou o valor que decorrer a entrada da mercadoria no Estado do Pará, para o caso da operação interestadual (*ex vi* do art. 13, incisos I e VIII⁷³, da Lei Complementar n. 87/96).

Além disso, ressalta-se o art. 9º, §1º, inciso II, da LC n. 87/96⁷⁴, em que é tratada a possibilidade de atribuição da responsabilidade, por substituição tributária, das empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica. O dispositivo trata do chamado ICMS-monofásico. Paulsen (2017, p. 239) explica que o legislador pode concentrar a incidência do tributo em uma única fase, afastando a incidência nas demais operações, instituindo a tributação monofásica.

O regime foi adotado na cobrança do ICMS incidente sobre a energia elétrica no Estado do Pará, consoante a sua legislação. A Lei Estadual paraense n. 5.530/89, art. 39, inciso I⁷⁵, e

lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;”

⁷² “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.”

⁷³ “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;”

⁷⁴ “Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída: II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.”

⁷⁵ “Art. 39. Fica atribuída a condição de responsável pela arrecadação e pagamento do imposto, na condição de substituto tributário: I - ao produtor, extrator, gerador, industrial, distribuidor, comerciante, transportador ou outra categoria de contribuinte;”

no Anexo Único, instituiu a substituição tributária na cobrança da energia elétrica, sendo o sujeito passivo (o responsável tributário⁷⁶) as empresas geradoras, bem como as distribuidoras.

Além disso, ressalta-se a autorização dada pelos Estados e DF, mediante o Convênio ICMS n. 83/00, para que seja atribuída a sujeição passiva às geradoras e distribuidoras de energia, quando estas estiverem situadas em outras unidades federadas (regra de extraterritorialidade) e remeterem energia elétrica não destinadas à industrialização ou à comercialização.

Com supedâneo nos normativos supramencionados, o Regulamento do ICMS/PA, Decreto Estadual n. 4.676/01, em seu art. 652⁷⁷ e seu Anexo XIII, listou a energia elétrica como objeto da substituição tributária interestadual. Como se registra: a legislação tributária concentra toda arrecadação do ICMS sobre a energia elétrica na figura do distribuidor ou do gerador de energia.

Do resultado (valor de operação de saída interna ou da entrada interestadual), aplica-se a alíquota interna do Estado consumidor. Recentemente, o Estado do Pará previu a alíquota de 19%, em virtude da alteração promovida pela Lei Complementar Federal n. 194/22, regulamentado pelo Poder Executivo Estadual, mediante os Decretos Estaduais n. 2.476/22 e n. 2.949/23.

Importa mencionar os benefícios fiscais concedidos na legislação tributária para os consumidores paraenses. Nesses moldes, o RICMS-PA, no Anexo I, em seus arts. 205 e 206⁷⁸ ⁷⁹, estabeleceu a isenção no fornecimento para uso residencial e rural, monofásico, desde que

⁷⁶ Designação dada pelo Código Tributário Nacional – CTN aos sujeitos passivos que não praticam o fato gerador da obrigação tributária principal, mas que se encontra vinculado a recolher aos cofres públicos.

⁷⁷ “Art. 652. Nas saídas internas com as mercadorias constantes no Anexo XIII, destinadas a contribuintes deste Estado, fica atribuída ao fabricante, importador, arrematante, engarrafador, distribuidor, depósito ou revendedor atacadista a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de substituto tributário, pelo imposto correspondente às operações subseqüentes”.

⁷⁸ “Art. 205. Fica isento do ICMS o fornecimento de energia elétrica para consumo residencial e rural, monofásico, atendido pelo sistema interligado nacional, quando a faixa de consumo não ultrapassar a 100 (cem) quilowatts - hora mensais.

Art. 206. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica para consumo residencial e rural, monofásico, atendido pelo sistema interligado nacional, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 15% (quinze por cento), quando a faixa de consumo for entre 101 (cento e um) a 150 (cento e cinquenta) quilowatts - hora mensais.”

⁷⁹ Em que pese a previsão dos benefícios fiscais para a energia elétrica tanto no Convênio CONFAZ, ratificado pelo Estado do Pará, e como no RICMS-PA, percebe-se a inexistência de lei paraense que viesse a positivá-los. Nesses moldes, o Supremo Tribunal Federal, na ADI n. 5929/DF, entendeu que os convênios CONFAZ possuem natureza meramente autorizativa, sendo imprescindível a submissão dos benefícios fiscais ao Poder Legislativo, em função da preservação do princípio da legalidade e da transparência fiscal.

não ultrapasse 100 quilowatts mensais; e instituiu a redução de base de cálculo (fixando em 15% a alíquota), desde que a faixa de consumo fique no intervalo de 101 a 150 quilowatts mensais, aos mesmos consumidores.

Percebe-se que a medição de consumo por quilowatts mensais desconsidera, em princípio, a capacidade econômica. É possível inferir que uma família de baixa renda pode consumir muito mais energia elétrica em sua residência, ficando, portanto, fora da isenção ou da redução da base de cálculo, do que o consumo de energia de uma casa de veraneio ou de uma pessoa mais bem remunerada que mora sozinho, sem filhos, podendo ser usuário desses benefícios.

5.3 Indicador de regressividade na tributação do ICMS em relação à energia elétrica no Estado do Pará

Os indicadores de regressividade têm como inspiração o trabalho do Gustavo Voeroes Dénes (2020), no qual utilizou do Plano de Orçamento Família do IBGE para prover uma simulação de regressividade do ICMS, em relação à despesa com imposto, por renda, no consumo de alimentos da população de São Paulo.

Deve se ter em mente que há dificuldades na aplicação do indicador à realidade tributária; contudo, ainda assim, o modelo constitui um bom instrumento⁸⁰ que serve ao entendimento de como se operacionaliza e em que grau a regressividade pode ocorrer no orçamento das famílias, em relação à energia elétrica, bem como serve de estudos futuros e balizamento para a tomada de decisão.

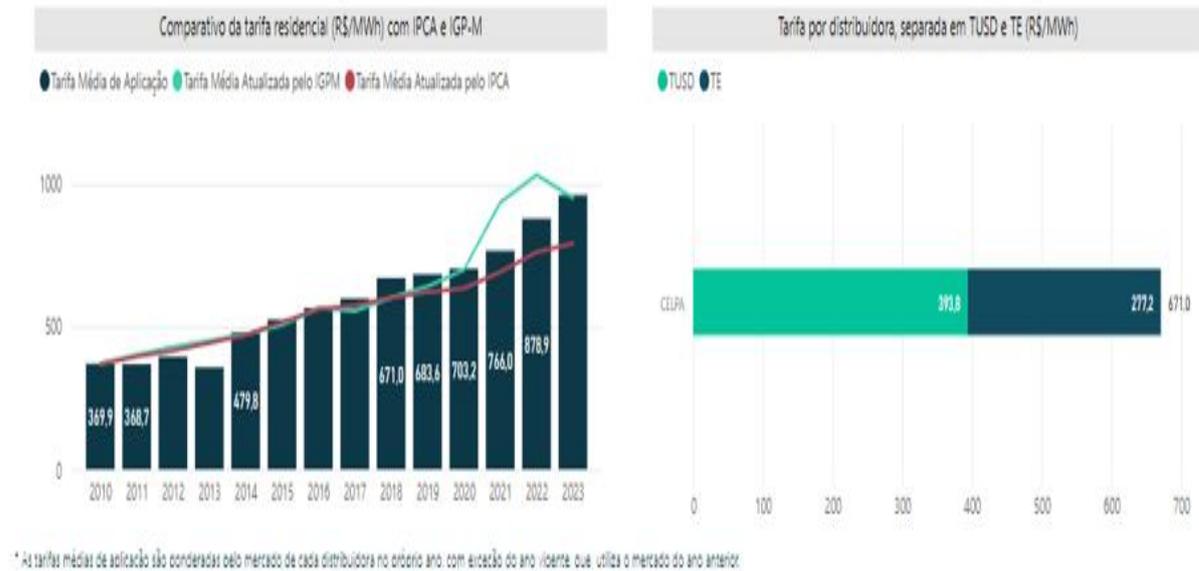
Tecem-se as seguintes considerações a respeito do indicador de regressividade do ICMS-Energia Elétrica no Estado do Pará.

1. O Plano de Orçamento da Família – POF utilizado foi o último publicado pelo IBGE, no ano de 2018, relativo às famílias paraenses, inexistindo publicação mais recente até o momento da elaboração da pesquisa. Alteram-se, porém, os dados descritivos para passar a contar as faixas de renda em salários-mínimos, em vez de valores absolutos, considerando o salário-mínimo vigente à época em 2018 (R\$ 954,00).

⁸⁰ Dificilmente, exista uma simulação que possa expor toda a complexidade da realidade tributária brasileira, relativamente à tributação sobre consumo. O motivo disso reside tanto na falta de dados precisos para mensurar o consumo das famílias, como pela total impossibilidade de compreender o efeito cascata dos impostos sobre o consumo.

2. Na apuração do ICMS/PA sobre o consumo de energia elétrica, bem como na mensuração do benefício fiscal dado às famílias paraenses, utiliza-se o valor da tarifa média residencial do KWh (MWh/1.000) – R\$ 0,671 KWh, relativo ao ano de 2018, praticada no Estado do Pará, decorrente dos dados originados da ANEEL, conforme a seguir é ilustrado.

Gráfico 6 - Comparativo tarifário



Fonte: ANEEL.

3. Com base nos dados da tarifa média residencial, aplicam-se as previsões estabelecidas na legislação estadual para a isenção, a redução de base de cálculo e tributação normal do ICMS, para os consumidores residenciais, constante dos arts. 205 e 206, do Anexo I, do RICMS-PA, incidindo nas operações de consumo em quilowatts.

Aplica-se a alíquota prevista de ICMS, em 2018, 25%, sobre o resultado do custo da tarifa de energia elétrica entres faixas de consumo, uma vez que o POF se refere a esse ano.

Tabela 9 - Tributação Energia Elétrica - 2018

Consumo (Kwat)	Intervalo de Tributação	Tratamento Tributário no Intervalo	Alíquota Efetiva
1-100 Kwat	R\$ 0,2237 - 22,3667	Isento	0
101-150 Kwat	R\$ 22,59 - 33,55	Red. de Base de Cálculo	15%
acima de 151kwat	≥ R\$ 33,77	Normal	25%

Fonte: Elaboração própria.

4. Aplica-se a alíquota praticada do ICMS sobre o valor da despesa, dando o valor efetivo do custo do imposto na despesa com energia elétrica e expõe-se o índice de regressividade decorrente do “Custo do ICMS / X Salários-Mínimos”, em relação ao exercício de 2018.

Tabela 10 - Regressividade da Energia Elétrica - 2018

ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA - ANO 2018								
FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS	0 a 2 Sal. Mín	Mais de 2 até 3 Sal. Mín	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín	Mais de 15 a 25 Sal. Mín	> 25 Sal. Mín.	
GASTO COM ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 69,34	R\$ 94,19	R\$ 138,67	R\$ 191,97	R\$ 288,78	R\$ 421,26	R\$ 360,68	
ALQ. NORMAL	25%	R\$ 17,34	R\$ 23,55	R\$ 34,67	R\$ 47,99	R\$ 72,20	R\$ 105,32	R\$ 90,17
TRATAMENTO TRIBUTÁRIO	ISEN/RED./NOR.	Isento	Red. de BC (15%)	Normal	Normal	Normal	Normal	Normal
TRIBUTAÇÃO EFETIVA	R\$ -	R\$ 14,13	R\$ 34,67	R\$ 47,99	R\$ 72,20	R\$ 105,32	R\$ 90,17	
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,0000%	0,4937%	0,6057%	0,5031%	0,5045%	0,4416%	-	
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,7405%	1,2113%	0,8384%	0,7568%	0,7360%	0,3781%	
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,00%	0,62%	0,91%	0,67%	0,63%	0,59%	0,38%	

Fonte: Elaboração própria.

5. Os índices de regressividade são lastreados com base os limites superiores e inferiores das faixas de renda; destes, extrai-se a mediana que serve de comparação entre os resultados de cada faixa. Exemplificando, no intervalo entre “2-3 salários-mínimos”, apurou-se, com base nos limites superior “3 salários-mínimos” e inferior de “2 salários-mínimos mais um centavo”, sendo, portanto, a regressividade, no mínimo, 0,4937% e, no máximo, 0,7405% em relação aos rendimentos desses intervalos, com mediana de 0,62% entre os intervalos de regressividade (máxima e mínima).

6. Tomando as mesmas premissas quanto ao correto tratamento tributário, efetuam-se os mesmos cálculos, só que desta vez considerando a alíquota do ano de 2023, que é 19%.

Tabela 11 - Regressividade da Energia Elétrica - 2023

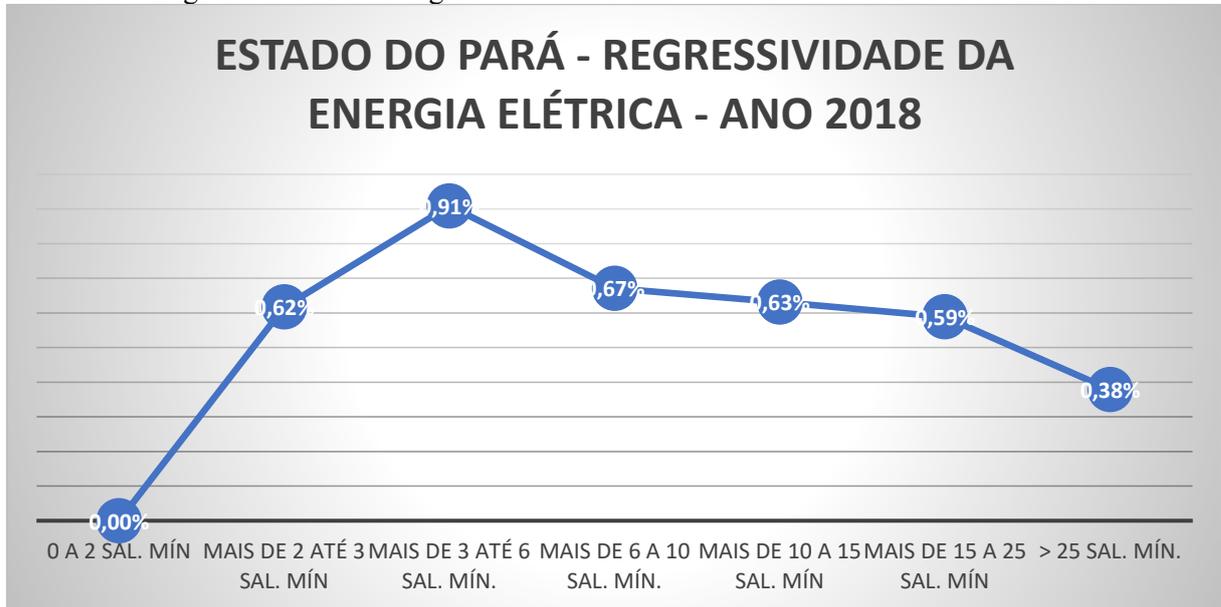
ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA PARA O EXERCÍCIO DE 2023 - ALÍQUOTA VIGENTE DE 19%								
FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS	0 a 2 Sal. Mín	Mais de 2 até 3 Sal. Mín	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín	Mais de 15 a 25 Sal. Mín	> 25 Sal. Mín.	
GASTO COM ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 69,34	R\$ 94,19	R\$ 138,67	R\$ 191,97	R\$ 288,78	R\$ 421,26	R\$ 360,68	
TRATAMENTO TRIBUTÁRIO	ISEN/RED./NORMAL	Isento	Red. de BC (15%)	Normal	Normal	Normal	Normal	Normal
TRIBUTAÇÃO EFETIVA	R\$ -	R\$ 14,13	R\$ 26,35	R\$ 36,47	R\$ 54,87	R\$ 80,04	R\$ 68,53	
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,0000%	0,4937%	0,4603%	0,3823%	0,3834%	0,3356%	-	
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,740%	0,921%	0,637%	0,58%	0,56%	0,29%	
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,00%	0,62%	0,69%	0,51%	0,48%	0,45%	0,29%	

Fonte: Elaboração própria.

7. Produzem-se os gráficos 7 e 8, a seguir, para expor o efeito regressivo de modo ilustrativo, respectivamente, da “ESTADO DO PARÁ –

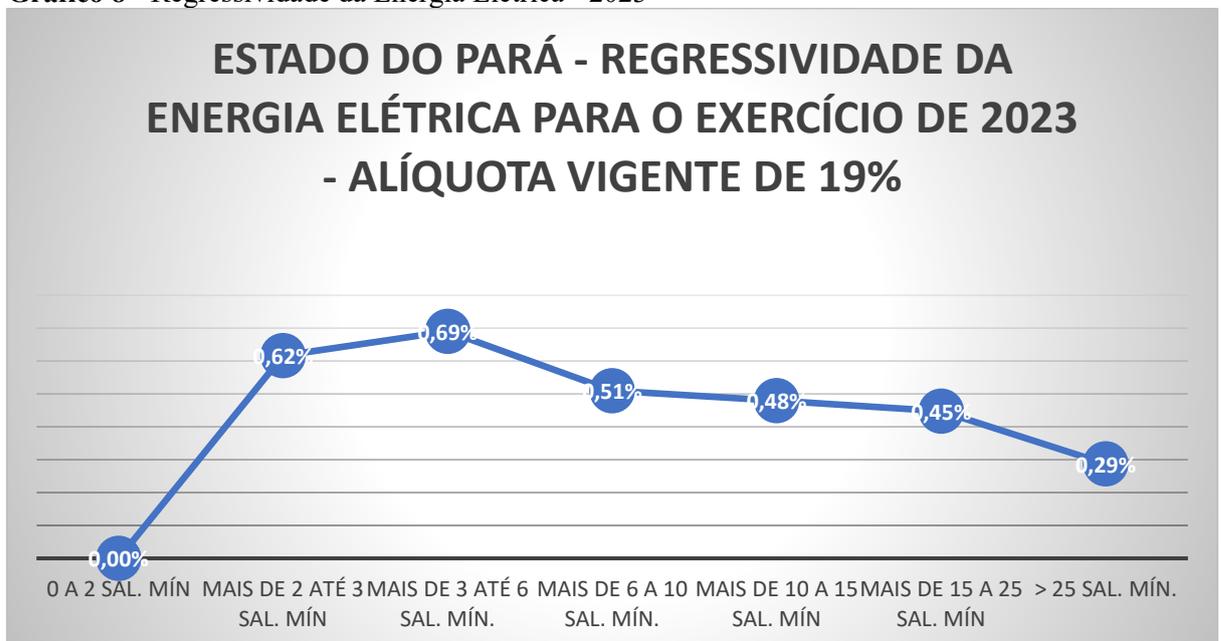
REGRESSIVIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA – ANO 2018” e da “ESTADO DO PARÁ REGRESSIVIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA – ANO 2023”.

Gráfico 7 - Regressividade da Energia Elétrica - 2018



Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 8 - Regressividade da Energia Elétrica - 2023



Fonte: Elaboração própria.

Relatam-se outras considerações de cunho metodológico para compreender, com mais exatidão, os indicadores de tributação do ICMS sobre energia elétrica no Estado do Pará:

1. Existe a dificuldade do ano de 2018 do POF/IBGE, ao transpormos para o ano de 2023. Uma vez que os dados mudam, alterando-se o consumo de energia elétrica por cada faixa de renda; e

2. O IBGE expõe o POF por meio das médias de gasto por família por faixa de renda, desconhecendo-se o desvio padrão desses gastos. Especialmente, o mais marcante é o fato de que a faixa “0-2 salários-mínimos” compreende pessoas sem renda, mas que, contraditoriamente, teriam gasto médio de energia elétrica.

Como consequência, os valores desses “extremos” podem ocasionar distorções nas médias dessa faixa de renda e, conseqüentemente, no próprio indicador⁸¹.

Há, de fato, uma relação direta entre mais consumo de quilowatts e o poder aquisitivo das famílias⁸², pelo menos, quando se utiliza a média das despesas proposta pelo POF/IBGE-2018, o que, inclusive, é do comportamento próprio da energia elétrica como bem normal⁸³ nos termos da Ciência Econômica.

O comportamento faz com que os benefícios dos arts. 205 e 206, do Anexo I, do RICMS-PA, em que pese desconsiderarem a renda e levarem em consideração o consumo, fiquem atrelados às faixas de renda mais baixas, entre “0 até 3 salários-mínimos”, quando então o ICMS volta a incidir sobre a alíquota normal (25%, em 2018, e 19%, em 2023), a partir das rendas “acima de 3 salários-mínimos”, demonstrando a progressividade na tributação do ICMS em relação à energia elétrica, dentro desses intervalos.

Contudo, com a falta do critério renda na tributação, não se pode aferir, categoricamente, que os benefícios fiscais não estão sendo direcionados a outras faixas de rendas superiores ou que não estejam alcançando quem efetivamente necessita dos benefícios. Um exemplo seria as pessoas com média/alta renda, mas que, de algum modo, consomem menos energia elétrica (possuírem menos filhos, por passarem parte do seu dia fora de suas residências, etc), filiando-se a benefícios de baixo consumo; ou pessoas de baixa renda que possuam famílias maiores e que consomem mais energia, fugindo-se da aplicação dos benefícios.

Esses resultados foram observados, consoante se demonstrará mais adiante no capítulo em relação ao consumidor “subclasse residencial baixa renda”.

⁸¹ Esse efeito é confirmado em exame mais adiante neste capítulo, onde pessoas de baixa renda estariam fora da isenção que fica restrita a faixa “0-2 salários-mínimos”.

⁸² Creão (2018) chegou à conclusão similar

⁸³ “Se a renda dos consumidores aumenta e a demanda do produto também, temos um bem normal. Existe também uma classe de bens que são chamados de bens inferiores, cuja demanda varia em sentido inverso às variações de renda; por exemplo, se o consumidor for mais rico, diminuirá o consumo de carne de segunda e aumentará o consumo de carne de primeira” (Vasconcellos; Garcia, 2023, p. 43).

Os resultados da pesquisa POF expõem o efeito regressivo da tributação do ICMS nas seguintes faixas de renda: em 2018, a partir das rendas “acima de 10 salários-mínimos” em comparação com as rendas “0-3 salários-mínimos”, a tributação passa a ser regressiva, como expõe o gráfico “ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA - ANO 2018”.

Naquele ano, o sistema tributário, apesar de a tributação consumir mais da renda das famílias, por ter uma alíquota de 25% sobre o consumo; detinha, porém, uma melhor progressividade frente ao novo sistema previsto em 2023, com o surgimento das alterações de alíquotas.

Os mesmos resultados não foram observados no ano de 2023, quando a alíquota do ICMS sobre a energia elétrica fora diminuída para 19%, com vistas a atender a seletividade proposta pela LC n. 194/22. Nesse ano, apesar da redução da alíquota, a apropriação fora capturada pelas rendas acima de “3 salários-mínimos”, de modo que as rendas entre “mais de 2 até 3 salários-mínimos”, apesar ser destinatária da redução de uma base de cálculo (15%) prevista no art. 206, do RICMS-PA, o “ganho de justiça da seletividade”, tornou-se nulo, com piora, em verdade, em termos de progressividade.

Em 2023, a regressividade se impôs logo, a partir das rendas acima “3 salários-mínimos”, no “índice de regressividade mínima”, além do que as rendas acima de “6 salários-mínimos” já se mostraram regressivas (fato que não se observou em 2018), em comparação com as rendas “2-3 salários-mínimos”, trazendo pioras em termos de Justiça Fiscal.

Os resultados dos indicadores impõem a necessidade de a legislação tributária melhorar em dois aspectos relativos ao ICMS incidente sobre a energia elétrica: 1º a busca na restauração do sistema progressivo, ante a vista a perda de progressividade com a modificação introduzida pela LC n. 194/22; e 2º a restrição de benefícios tributários apenas à população de mais baixa renda, em função do “consumo x tributação x renda x arrecadação”.

Buscam-se, nessa ideia, soluções já existentes no Direito comparado.

5.4 Propostas para reformulação da legislação tributária do Pará em relação ao ICMS incidente na energia elétrica

Como tempestade de ideias para o *design* de nova modelagem, apresenta-se um portfólio de soluções já existentes na legislação tributária estadual de outros entes federativos, a fim de que a legislação paraense busque um norteamento de como corrigir a sistemática de

ICMS em relação à energia elétrica paraense, considerando os aspectos da seletividade e da capacidade contributiva, diante do seu diagnóstico já exposto.

Como metodologia, selecionou-se, em cada região geográfica do país, um ente federado, no sentido de pesquisar os benefícios fiscais existentes e as alíquotas previstas em relação à incidência de ICMS sobre a energia elétrica residencial.

Na região sudeste, selecionou-se a legislação do Estado de São Paulo.

Nos termos do art. 34, §1º, 4, alínea “a” e “b”⁸⁴, da Lei Estadual paulista n. 6.374/89, há previsão de alíquotas diferenciadas, em função do uso (residencial) da energia elétrica e do consumo em kWh. Estabelece-se um marco de 200 kWh como limite para aplicação de uma alíquota reduzida de 12%, posto que é inferior à modal prevista (18%). Acima dos 200 kWh, o estado de São Paulo prevê uma alíquota de 25% para o consumo residencial.

Dentre os benefícios fiscais paulistas, destaca-se a isenção prevista no art. 29, inciso II⁸⁵, do Anexo I, do Regulamento do ICMS/SP, no qual se atribui benefício de isenção para residências com consumo mensal de até 90 kWh, ou 200kWh, quando utilizada termoelétrica em sistema isolado.

Na região sul, selecionou-se a legislação do Estado do Rio Grande do Sul. A Lei Estadual gaúcha n. 8.820/89 prevê, em seu art 12, inciso II, alíneas “a”, item 7, e “d”, item 25⁸⁶, c.c. art. 55, inciso III⁸⁷, o corte de consumo de até 50 kW, por mês, para aplicação de uma alíquota reduzida de 12%, quando então passa a incidir a alíquota de 25%. Há isenção sobre a

⁸⁴ “Artigo 34 - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

§ 1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas: 4 - (vetado) com energia elétrica: a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh; b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;”

⁸⁵ “Artigo 29 (ENERGIA ELÉTRICA) - Fornecimento de energia elétrica para consumo: II - residencial, em relação a: a) conta que apresentar consumo mensal até 90 (noventa) Kwh. b) conta que apresentar consumo mensal até 200 (duzentos) Kwh, quando a energia for gerada por fonte termoelétrica em sistema isolado.”

⁸⁶ “Art. 12 - As alíquotas do imposto são: II - nas operações internas com as mercadorias ou nas prestações de serviços, a seguir relacionados: a) 25% (vinte e cinco por cento):

7 - energia elétrica, exceto para consumo em iluminação de vias públicas, industrial, rural e, até 50KW por mês, residencial;

d) 12% (doze por cento):

25 - energia elétrica rural e, até 50 KW por mês, residencial;”

⁸⁷ “Art. 55 - Estão isentas, nos termos e condições discriminados neste artigo: III - a partir de 1º de março de 2004, nas saídas internas de energia elétrica, as parcelas de subvenção da tarifa estabelecida pela Lei Federal nº 10.604, de 17/12/02, no respectivo fornecimento a consumidores enquadrados na "Subclasse Residencial Baixa Renda", de acordo com as condições fixadas por órgão regulador de abrangência nacional.

parcela subvencionada referente à Lei Federal n. 10.604/02 para os consumidores “subclasse residencial baixa renda”⁸⁸.

No Regulamento do ICMS/RS, o Decreto Estadual n. 37.699/97, no art. 9º, inciso CXXVII⁸⁹, reitera a isenção da parcela subvencionada da tarifa de energia elétrica do consumidor “subclasse residencial baixa renda”.

No centro-oeste, a Lei Estadual n. 11.651/91, do Estado de Goiás, em seu art. 27, incisos I e III, alínea “a”⁹⁰, prevê a aplicação da alíquota modal à energia elétrica, de 17%, em razão da Lei Complementar n. 194/22, bem como da ADI n. 7122/GO (efeitos a partir de 2024), sem nenhum benefício fiscal aos consumidores residenciais.

No nordeste brasileiro, pesquisa-se a legislação do Estado do Ceará.

A Lei cearense n. 12.670/96, em seu art. 4º, inciso XI, alíneas “a” e “c”⁹¹, estabelece a não incidência do ICMS, quando o fornecimento de energia elétrica se destinar a consumidor residencial cujo consumo não ultrapasse, mensalmente, os 50Kwh ou, caso enquadrado na classe “Residencial Baixa Renda”, cujo consumo mensal de 51 a 140Kwh. Por outro lado, estabelece uma alíquota de 25%, nas operações internas, para energia elétrica, consoante a previsão do art. 44, inciso I, alínea “a”⁹². O Decreto Estadual n. 24.569/97, em seu art. 4º, inciso XVI, alínea “a” e “c”, acompanha os termos legais.

⁸⁸ As definições do que é consumidor “subclasse residencial baixa renda” encontram-se dispostas na Lei Federal n. 12.212/10, sendo eminentemente os destinatários da Tarifa Social de energia elétrica.

⁸⁹ “Art. 9º - São isentas do imposto as seguintes operações com mercadorias: CXXVII - a partir de 1º de outubro de 2019, nas saídas internas de energia elétrica, a parcela da subvenção da tarifa de energia elétrica estabelecida pelas Leis nº 10.604, de 17 de dezembro de 2002, e nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010, no respectivo fornecimento a consumidores enquadrados na "Subclasse Residencial de Baixa Renda", de acordo com as condições fixadas nas Resoluções nº 246, de 30 de abril de 2002, nº 485, de 29 de agosto de 2002 e nº 431, de 29 de março de 2011, da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL;”

⁹⁰ “Art. 27. As alíquotas do imposto são: I - 17% (dezesete por cento), nas operações ou prestações internas, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II, III, VII, IX e X; (...) III - 25% (vinte e cinco por cento), nas operações internas com: a) energia elétrica, ressalvado o fornecimento para estabelecimento de produtor rural;

a) dispositivo declarado inconstitucional por decisão do STF;

NOTAS:

1.Redação da alínea “a” sem efeitos a partir de 23 de junho de 2022 em função da Lei Complementar Federal nº 194, de 23 de junho de 2022;

2.Alínea “a” declarada inconstitucional, a partir de 1º de janeiro de 2024, pela decisão do Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 7122 - GO).”

⁹¹ “Art. 4º O ICMS não incide sobre: XI - operação de fornecimento de energia elétrica para consumidor; a) da classe residencial com consumo mensal igual ou inferior a 50 KWh; (...) c) enquadrado na classe "Residencial Baixa Renda", com consumo mensal de 51 a 140 Kwh, na forma e condições definidas pelo órgão federal regulador das operações com energia elétrica.”

⁹² “Art. 44. As alíquotas do ICMS são: I - nas operações internas: a) 25% (vinte e cinco por cento) para bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria,

Por derradeiro, no norte do Brasil, pesquisa-se a legislação do Estado do Amazonas. Nela, a Lei Complementar n. 19/97, em seu art. 12, inciso I, alínea “a”⁹³, estabelece a alíquota de 25% para as operações com energia elétrica. Porém, em razão da LC n. 194/22, foi publicado o Decreto Estadual n. 45.973/22 que, em seu art. 1º, inciso I⁹⁴, prevê a aplicação da alíquota modal às operações com energia elétrica, constante do art. 12, inciso I, alínea “b”, da Lei Complementar n. 19/97⁹⁵, atualmente, em 20%. Já o Decreto Estadual n. 20.686, em seu art. 4º, §1º, inciso I⁹⁶, estabelece a não incidência tributária na operação com energia elétrica com destino a consumidor residencial que, mensalmente, não ultrapasse os 50 Kwh.

A pesquisa comparada demonstra que legislações tributárias, de um modo geral, como ocorre no Estado do Pará, vinculam a redução da carga tributária do ICMS ao baixo consumo de energia elétrica mensal nas residências, negligenciando, em sua maioria, a situação de renda das famílias. Chama-se atenção às legislações tributárias do Ceará e do Rio Grande do Sul, nas quais se percebem a vinculação de cargas tributárias reduzidas, em relação à renda das famílias, preocupando-se, claramente, com uma melhor progressividade sistêmica, ao determinar sua vinculação ao consumidor “Residencial Baixa Renda”, motivo pelo qual os modelos normativos servem de orientação à elaboração do projeto regulatório.

Assim sendo, é necessário compreender o consumidor “subclasse residencial baixa-renda”.

jóias, aviões ultra-leves, asas-delta, energia elétrica, gasolina, querosene de aviação, óleo diesel e álcool anidro e álcool hidratado para fins combustíveis;”

⁹³ “Art. 12. As alíquotas, seletivas em função da essencialidade dos produtos ou serviços, são as seguintes: I - nas operações e prestações internas: a) 25% (vinte e cinco por cento) para automóveis de luxo definidos em Regulamento; iates e outras embarcações ou aeronaves de esporte, recreação e lazer; armas e munições; jóias e outros artigos de joalheria; álcoois carburantes, gasolinas e gás natural em qualquer estado ou fase de industrialização, exceto o GLGN; querosene de aviação e energia elétrica;”

⁹⁴ “Art. 1º Nos termos da Lei Complementar Federal n.º 194, de 23 de junho de 2022, e sem prejuízo das hipóteses em que a legislação tributária disponha de forma mais benéfica ao contribuinte, serão tributadas pelo Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com a alíquota modal prevista na alínea b do inciso I do artigo 12 da Lei Complementar n.º 19, de 29 de dezembro de 1997, as operações ou prestações internas com: I - energia elétrica;”

⁹⁵ “Art. 12. As alíquotas, seletivas em função da essencialidade dos produtos ou serviços, são as seguintes: I - nas operações e prestações internas: b) 20% (vinte por cento) para as demais mercadorias e serviços, inclusive para o gás liquefeito derivado de gás natural - GLGN, exceto para o gás liquefeito de petróleo - GLP cuja alíquota é de 18% (dezoito por cento);”

⁹⁶ “Art. 4º O imposto não incide sobre:

§ 1º O imposto não incide também sobre: I - a saída de energia elétrica para uso residencial quando o consumo não exceder a cinquenta kWh por mês;”

5.5 O que é e quem são os beneficiários da tarifa de energia elétrica da classe “residencial baixa renda”? E quais os seus beneficiários no Estado do Pará?

Vinculando-se as cargas tributárias benéficas aos beneficiários “subclasse residencial baixa-renda”, é preciso identificar o que é o benefício na tarifa e quem são seus titulares legais.

A Lei Federal n. 12.212/2010 rege o assunto e prevê o benefício de desconto, de modo cumulativo, na tarifa de energia elétrica para este tipo de consumidor, na forma do seu art. 1º, incisos I a IV⁹⁷, melhor ilustrado abaixo.

Tabela 12 - Descontos na Tarifa de Energia Elétrica

Consumo de Energia Elétrica	Desconto Cumulativo na Tarifa
até 30 kWh/mês	65%
31-100 kWh/mês	40%
101-220 kWh/mês	10%
acima de 220 kWh/mês	0%

Fonte: Elaboração própria.

Os seus beneficiários são os determinados pelo art. 2º, da lei supramencionada⁹⁸.

⁹⁷ “Art. 1º A Tarifa Social de Energia Elétrica, criada pela Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, para os consumidores enquadrados na Subclasse Residencial Baixa Renda, caracterizada por descontos incidentes sobre a tarifa aplicável à classe residencial das distribuidoras de energia elétrica, será calculada de modo cumulativo, conforme indicado a seguir: I - para a parcela do consumo de energia elétrica inferior ou igual a 30 (trinta) kWh/mês, o desconto será de 65% (sessenta e cinco por cento); II - para a parcela do consumo compreendida entre 31 (trinta e um) kWh/mês e 100 (cem) kWh/mês, o desconto será de 40% (quarenta por cento); III - para a parcela do consumo compreendida entre 101 (cento e um) kWh/mês e 220 (duzentos e vinte) kWh/mês, o desconto será de 10% (dez por cento); IV - para a parcela do consumo superior a 220 (duzentos e vinte) kWh/mês, não haverá desconto.”

⁹⁸ “Art. 2º A Tarifa Social de Energia Elétrica, a que se refere o art. 1º, será aplicada para as unidades consumidoras classificadas na Subclasse Residencial Baixa Renda, desde que atendam a pelo menos uma das seguintes condições: I - seus moradores deverão pertencer a uma família inscrita no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal - CadÚnico, com renda familiar mensal *per capita* menor ou igual a meio salário mínimo nacional; ou II - tenham entre seus moradores quem receba o benefício de prestação continuada da assistência social, nos termos dos arts. 20 e 21 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 1º Excepcionalmente, será também beneficiada com a Tarifa Social de Energia Elétrica a unidade consumidora habitada por família inscrita no CadÚnico e com renda mensal de até 3 (três) salários mínimos, que tenha entre seus membros portador de doença ou patologia cujo tratamento ou procedimento médico pertinente requeira o uso continuado de aparelhos, equipamentos ou instrumentos que, para o seu funcionamento, demandem consumo de energia elétrica, nos termos do regulamento.

§ 2º A Tarifa Social de Energia Elétrica será aplicada somente a uma única unidade consumidora por família de baixa renda.

§ 3º Será disponibilizado ao responsável pela unidade familiar o respectivo Número de Identificação Social - NIS, acompanhado da relação dos NIS dos demais familiares.

Resumidamente, são os inscritos no cadastro único (CadÚnico) para os programas sociais do governo federal cuja renda familiar mensal *per capita* seja menor ou igual a meio salário-mínimo nacional; ou aqueles que recebem o benefício de prestação continuada da assistência social. Atribui-se, ainda, o benefício à família com renda de até 3 salários-mínimos, desde que tenha, entre seus membros, portador de doença ou patologia cujo tratamento requeira o uso continuado de equipamentos que demandem o consumo de energia elétrica.

Há previsão adicional às famílias indígenas ou quilombolas inscritos no CadÚnico, atendido a previsão do art. 2º, inciso I ou II, situação na qual terão direito ao desconto de 100% até o limite de consumo de 50 Kwh/mês (previsão do art. 2º, §4º). Percebe-se também que o benefício é aplicável às famílias de baixa renda em região cuja ocupação deu-se de modo irregular, desde que atendidas as condições exigidas (*ex vi* do art. 3º, da Lei Federal n. 12.212/2010⁹⁹).

Ilustrativamente, segue a explicação resumida dada no *site* da ANEEL.

Figura 1 - Direito a Tarifa Social de Energia Elétrica

Quem tem direito?

Para ter direito ao benefício da Tarifa Social de Energia Elétrica (TSEE), deve ser satisfeito um dos seguintes requisitos:

- Família inscrita no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal – Cadastro Único, com renda familiar mensal *per capita* menor ou igual a meio salário-mínimo nacional; ou
- Idosos com 65 (sessenta e cinco) anos ou mais ou pessoas com deficiência, que recebam o Benefício de Prestação Continuada da Assistência Social – BPC, nos termos dos arts. 20 e 21 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; ou
- Família inscrita no Cadastro Único com renda mensal de até 3 (três) salários-mínimos, que tenha portador de doença ou deficiência (física, motora, auditiva, visual, intelectual e múltipla) cujo tratamento, procedimento médico ou terapêutico requeira o uso continuado de aparelhos, equipamentos ou instrumentos que, para o seu funcionamento, demandem consumo de energia elétrica.

Fonte: ANEEL.

§ 4º As famílias indígenas e quilombolas inscritas no CadÚnico que atendam ao disposto nos incisos I ou II deste artigo terão direito a desconto de 100% (cem por cento) até o limite de consumo de 50 (cinquenta) kWh/mês, a ser custeado pela Conta de Desenvolvimento Energético - CDE, criada pelo art. 13 da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002, conforme regulamento.”

⁹⁹ “Art. 3º Com a finalidade de serem beneficiários da Tarifa Social de Energia Elétrica, os moradores de baixa renda em áreas de ocupação não regular, em habitações multifamiliares regulares e irregulares, ou em empreendimentos habitacionais de interesse social, caracterizados como tal pelos Governos municipais, estaduais ou do Distrito Federal ou pelo Governo Federal, poderão solicitar às prefeituras municipais o cadastramento das suas famílias no CadÚnico, desde que atendam a uma das condições estabelecidas no art. 2º desta Lei, conforme regulamento.

Parágrafo único. Caso a prefeitura não efetue o cadastramento no prazo de 90 (noventa) dias, após a data em que foi solicitado, os moradores poderão pedir ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome as providências cabíveis, de acordo com o termo de adesão ao CadÚnico firmado pelo respectivo Município.”

Registra-se que, desde 2022, por força da Lei Federal n. 14.203/2021, a concessão da Tarifa Social deverá ser automática às famílias enquadradas, facilitando a habilitação dos beneficiários ao incentivo tarifário.

No Estado do Pará, os dados da ANEEL demonstram informações que expõem conclusões a respeito da regressividade do ICMS-Energia Elétrica paraense e do impacto orçamentário financeiro ao vincular cargas melhores a esses beneficiários.

Tabela 13 - Unidades consumidoras de baixa renda por estado

Estado / Distrito Federal	Número de Unidades Consumidoras			Competencia: novembro
	Residencial Total	Baixa Renda	% Baixa Renda / Residencial	DMR - Diferença Mensal de Rece
AC	244.486	76.571	31,32	
AL	1.139.033	458.454	40,25	
AM	875.122	247.366	28,27	
AP	192.544	100.510	52,20	
BA	5.887.888	1.726.153	29,32	
CE	3.257.757	1.438.090	44,14	
DF	1.049.314	99.989	9,53	
ES	1.458.186	285.693	19,59	
GO	2.931.075	483.060	16,48	
MA	2.320.795	992.052	42,75	
MG	8.107.685	1.262.929	15,58	
MS	946.088	205.857	21,76	
MT	1.322.934	198.295	14,99	
PA	2.271.763	950.103	41,82	
PB	1.754.683	653.500	37,24	
PE	3.633.959	1.148.770	31,61	
PI	1.202.712	524.161	43,58	
PR	4.284.659	646.564	15,09	
RJ	6.286.851	1.546.303	24,60	
RN	1.385.853	386.717	27,90	
RO	531.192	104.109	19,60	
RR	176.283	40.946	23,23	
RS	4.538.040	417.109	9,19	

Fonte: ANEEL.

Tabela 14 - Consumo e Desconto médio mensal - Brasil - 2023

Consumo e Desconto Médio Mensal - Brasil 2023			
Referência	Consumo Médio Residencial (kWh)	Consumo Médio TSEE (kWh)	Desconto Médio TSEE (R\$)
Janeiro/2023	168,73	136,49	27,65
Fevereiro/2023	174,07	137,20	27,77
Março/2023	181,21	143,71	28,35
Abril/2023	173,59	139,66	28,19
Maio/2023	163,93	138,44	28,57
Junho/2023	159,89	134,84	28,55
Julho/2023	156,62	131,68	28,52
Agosto/2023	161,54	137,24	29,06
Setembro/2023	169,55	143,71	29,91
Outubro/2023	178,35	148,51	30,23
Novembro/2023	185,23	153,90	30,83

Fonte: ANEEL.

Tabela 15 - Consumo e Desconto médio mensal - Brasil - 2018

Consumo e Desconto Médio Mensal - Brasil 2018			
Referência	Consumo Médio Residencial (kWh)	Consumo Médio TSEE (kWh)	Desconto Médio TSEE (R\$)
Janeiro/2018	168,84	121,87	22,90
Fevereiro/2018	164,31	117,85	22,45
Março/2018	167,32	119,69	22,62
Abril/2018	167,54	121,79	22,72
Maio/2018	159,96	118,72	22,59
Junho/2018	154,01	116,66	22,65
Julho/2018	150,55	113,47	22,03
Agosto/2018	150,32	115,23	22,28
Setembro/2018	155,04	118,33	22,62
Outubro/2018	160,69	123,08	23,20
Novembro/2018	163,73	127,02	23,52
Dezembro/2018	162,73	121,59	23,03

Fonte: ANEEL.

Os dados concluem a informação que confirma o viés inicial da pesquisa: a existência de pessoas com mais baixa renda que não estão sendo destinatárias dos benefícios fiscais do Pará mais reduzidos. No ano de 2018, a média de consumo, em quilowatt de energia elétrica,

dos “subclasse residencial baixa-renda” do Brasil foi de 119, o que atrai o art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA, fora, portanto, da isenção¹⁰⁰.

Já em 2023, a média foi de 140 quilowatts, igualmente, fora da isenção.

Deste modo, as famílias com renda mais baixa (ganham até $\frac{1}{2}$ salários-mínimos *per capita*), encontram-se fora da isenção e não teve nenhum impacto sobre as mudanças legislativas e a decisão do STF.

Por outro lado, registram-se outras informações da ANEEL: o fato de que, em novembro de 2023, o Pará possuía 41,82% de suas residências beneficiárias (950.103 famílias); ao passo que o Rio Grande do Sul, apenas 9,19%, o que demonstra que a vinculação de reduções na carga tributária ao consumidor “subclasse residencial baixa-renda” possui impacto sociais diferentes.

Dos meses de 2018 para 2023, o consumo médio de energia dessas famílias vem aumentando gradativamente, de modo que, em novembro de 2018, era de apenas 127,02 quilowatts; porém, em novembro de 2023, a média de gastos em quilowatts foi de 153,90, o que atrai a tributação normal de 19%, piorando a regressividade numa perspectiva futura.

Dado essas informações do capítulo, efetua-se o estudo estimativo de impacto orçamentário-financeiro e a proposta de regulamentação na matéria.

5.6 Nova modelagem tributária e estimativas do custo orçamentário-financeiro de cargas tributárias reduzidas aplicadas ao consumidor “subclasse residencial baixa renda” e outros efeitos

A seção objetiva fundamentalmente desenhar a nova modelagem tributária para o ICMS - Energia Elétrica e estimar o seu custo orçamentário-financeiro, em benefício das famílias da tarifa “subclasse residencial baixa renda”. Para tanto, serve-se dos dados da ANEEL, a respeito da quantidade de unidades consumidoras da Tarifa Social no Pará, e a média dos gastos dos beneficiários em quilowatts, no Brasil¹⁰¹, referente ao novembro de 2023.

Considerando as limitações jurídicas e o contexto fático, propõe-se o estabelecimento da alíquota interestadual no consumo de energia elétrica aos consumidores “subclasse residencial baixa-renda”, em qualquer faixa de consumo; no Pará, são 950.103 famílias

¹⁰⁰ A informação difere do indicador elaborado anteriormente no POF/IBGE-2018, no que se refere à faixa de renda “0-2 salários mínimos”, como inclusive fora observado nas considerações metodológicas.

¹⁰¹ Inexiste dados específicos para o consumo no Estado do Pará.

enquadradas. Com essa mudança, já se trilha em direção à restauração da progressividade nessa faixa de renda.

Nesses moldes, o impacto orçamentário fica abaixo estimado, considerando a tarifa média residencial R\$ 0,9262, em 2023, conforme dados da ANEEL.

Tabela 16 - Impacto orçamentário estimado

	Unidades da Tarifa Social	Consumo médio - ANEEL (novembro/2023)	Consumo médio total em Kwat, por mês	Total em R\$, por mês (Tarifa residencial R\$ 0,9262 x Consumo médio total)	ICMS (mês)	ICMS (ano)
ATUAL	950.103	154 quillowatts	146.315.862,00	135.517.751,38	R\$ 31.788.114,52	R\$ 381.457.374,27
PROPOSTO	950.103	154 quillowatts	146.315.862,00	135.517.751,38	R\$ 18.479.693,37	R\$ 221.756.320,45
				Diferença	R\$ 13.308.421,15	R\$ 159.701.053,82

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 17 - Renúncias e receitas estimadas

RENÚNCIA DE RECEITAS DE ICMS COM O NOVO PROJETO DE REGULAÇÃO	
Famílias beneficiárias	950.103
Regime Atual	R\$ 381.457.374,27
Regime Proposto	R\$ 221.756.320,45
Renúncia	R\$ 159.701.053,82
Carga tributária por família Atual (ano)	R\$ 401,49
Carga tributária por família Proposta (ano)	R\$ 233,40
Renúncia fiscal por família (ano)	R\$ 168,09
Diminuição da carga (%)	42%

Fonte: Elaboração própria.

O custo dessa mudança gera uma expectativa de renúncia de receitas públicas no montante de R\$ 159.701.053,82 (cento e cinquenta e nove milhões, setecentos e um mil, cinquenta e três reais e oitenta e dois centavos) ao ano, bem menor que as perdas decorrentes da Lei Complementar n. 194/22.

Como consequência, gera uma diminuição da carga tributária (%) sobre a conta de energia elétrica dessas famílias em 42%, em média, com uma transferência de renda ao ano de R\$ 168,09 (cento e sessenta e oito reais e nove centavos).

Outras importantes considerações: atualmente, qualquer consumidor residencial que esteja entre o consumo de 1-100 Quilowatt/mês, independentemente de sua renda, detém isenção tributária de ICMS, consoante os termos do art. 205, do Anexo I, do RICMS-PA. Porém, independente dessa existência, propõe-se a incorporar a isenção de 1-100 quilowatts aos consumidores “subclasse residencial baixa renda” na Lei Estadual n. 5.530/89, a fim de que

se evitem problemas de interpretação textual conjunta do RICMS-PA e da Lei Estadual n. 5.530/89.

A incorporação advém do fato de o Estado do Pará ter aderido ao Convênio ICMS n. 54/2007, em 26 de julho de 2019, estando autorizado pelo CONFAZ a conceder isenção de operações com energia elétrica para os consumidores enquadrados “subclasse residencial baixa renda” nas faixas de 1-100 Quilowatt/mês, nos termos da cláusula primeira, em seu §2º¹⁰².

Propõe-se a revogação do art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA¹⁰³, em razão de sua defasagem, e o estabelecimento, em seu lugar, de uma gradação de alíquotas (12%-18,86%) na Lei Estadual n. 5.530/89, considerando o tipo de bem (normal) que é energia elétrica. Essa gradação serve, primeiro, para financiar o consumidor “subclasse residencial baixa-renda”, bem como para beneficiar os consumidores que consomem menos quilowatts, na faixa de consumo entre 101-150, nos termos do indicador POF/IBGE-2018 laborado, dentro da ideia de restauração da progressividade sistêmica.

A nova modelagem, para esses consumidores, fica, portanto, a seguir reproduzida.

¹⁰² “**Cláusula primeira** Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Pará, Paraíba, Pernambuco, Sergipe e Tocantins autorizados a isentar do ICMS as operações relativas ao fornecimento de energia elétrica, quando se tratar de consumidor integrante da Subclasse Residencial Baixa Renda, nos termos da Lei Federal nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010.

[...]

§ 2º Os Estados do Acre, Alagoas e Pará limitarão a fruição do benefício a que se refere este convênio até 100 (cem) quilowatts/hora mensais.”

¹⁰³ Nos termos do CTN, art. 178, a revogação de benefício fiscal pode acontecer a qualquer tempo, desde que não seja condicional ou por prazo certo, o que não é o caso do art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA.

Tabela 18 - Nova modelagem da alíquota aplicável x consumo

Consumo em Quilowatts	Alíquota aplicável	Consumo em Quilowatts	Alíquota aplicável
101	12,00%	126	16,17%
102	12,21%	127	16,30%
103	12,41%	128	16,43%
104	12,61%	129	16,56%
105	12,80%	130	16,68%
106	12,99%	131	16,81%
107	13,18%	132	16,93%
108	13,36%	133	17,05%
109	13,54%	134	17,17%
110	13,72%	135	17,29%
111	13,89%	136	17,40%
112	14,06%	137	17,52%
113	14,23%	138	17,63%
114	14,39%	139	17,74%
115	14,56%	140	17,85%
116	14,72%	141	17,96%
117	14,87%	142	18,06%
118	15,03%	143	18,17%
119	15,18%	144	18,27%
120	15,33%	145	18,37%
121	15,47%	146	18,47%
122	15,61%	147	18,57%
123	15,76%	148	18,67%
124	15,90%	149	18,77%
125	16,03%	150	18,86%

Fonte: Elaboração própria.

5.7 Síntese conclusiva do capítulo

Sintetizando as informações do capítulo, tem-se que:

- a) A atual legislação tributária do Estado do Pará, em razão da LC n. 194/22, prevê a alíquota modal de 19% aplicável a operação com energia elétrica, o que, antes, era de 25%. Como benefício fiscal, para os consumidores residenciais e rurais, monofásicos, o RICMS-PA prevê a isenção no fornecimento, desde que não ultrapasse 100 quilowatts mensais, e redução de base de cálculo, na faixa de consumo 101 a 150 quilowatts mensais;
- b) Os atuais benefícios tributários paraenses, consoante o indicador de regressividade laborado, indicam estar sendo destinados às famílias com faixa de renda “0-3 salários-mínimos”; contudo não contemplam situações que fogem das médias;
- c) Em razão da não atualização do benefício fiscal de redução de base de cálculo do ICMS, dado o cumprimento da Lei Complementar n. 194/22 e com a vigência das decisões judiciais dadas no Tema n. 745/STF e na ADI n. 7.111/PA, a nova alíquota

de 19% na energia elétrica tornou a tributação sobre a energia elétrica mais regressiva do que a sistemática anterior;

- d) As legislações tributárias do Rio Grande do Sul e do Ceará vinculam benefícios fiscais, levando em consideração a renda do consumidor final, na referência consumidor “subclasse residencial baixa renda”;
- e) Os consumidores “subclasse baixa renda” encontram-se definidos na Lei Federal n. 12.212/2010, a qual se institui o desconto sobre o consumo kWh/mês, de modo cumulativo; tais consumidores, no Estado do Pará, em novembro de 2023, são 950.113 famílias, consoante os dados da ANEEL, e estes consumidores vêm aumentando gradativamente o seu consumo em quilowatts, de modo que, em novembro de 2023, a média nacional do consumo em quilowatts, já os retiravam de qualquer tratamento benéfico; e
- f) Um tratamento benéfico (alíquota de 12%) do ICMS sobre energia elétrica às famílias enquadradas na tarifa “residencial baixa renda” geraria uma expectativa de impacto orçamentário-financeiro na ordem de R\$ 159.701.053,82 (cento e cinquenta e nove milhões, setecentos e um mil, cinquenta e três reais e oitenta e dois centavos) ao ano; em contraponto, a revogação do benefício do art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA, e o estabelecimento, a esses mesmos beneficiários, de uma gradação de alíquotas entre 101-150 quilowatts, de 12% a 18,86%, melhoraria a progressividade ao mesmo tempo em que financiaria as alíquotas reduzidas.

A nova modelagem proposta na tributação do ICMS-PA, em relação à energia elétrica, atuará em direção à seletividade e à capacidade contributiva, corrigindo para abarcar situações em que pessoas com baixa renda tenham acesso, cada vez mais, aos benefícios de cargas menores, buscando restaurar a progressividade anterior, em equilíbrio orçamentário-financeiro.

Adicionalmente, como forma de melhorar a relação seletividade e arrecadação no Estado do Pará, o próximo capítulo desta nota técnica efetuará a análise necessária à reformulação de uma nova cesta de bens de consumo supérfluo, servindo, inclusive, como forma de subsidiar a nova modelagem para o ICMS - Energia Elétrica e financiar políticas públicas.

6 CAPÍTULO REFORMULANDO OS BENS DE CONSUMO SUPÉRFLUO NO ESTADO DO PARÁ

6.1 Introito ao capítulo

A proposta deste capítulo é expor os caminhos existentes, com base no estudo das legislações tributárias de outros entes federados, à reformulação da legislação tributária do Estado do Pará, a respeito dos bens de consumo supérfluos. Objetiva, portanto, trazer, dentro de cada região geográfica do país (norte, nordeste, centro-oeste, sul e sudeste), dois entes estaduais selecionados, expondo, em cada um deles, os bens que possuem ICMS com tributação acima da alíquota normal do ICMS¹⁰⁴.

Antes, esclarece-se que a Lei Estadual n. 5.546/89 estabeleceu cinco bens intitulando-os como supérfluos: **i)** bebidas alcoólicas; **ii)** fumos e seus sucedâneos manufaturados; **iii)** armas e munições, suas partes e acessórios; **iv)** fogos de artifícios; e **v)** joias, recebendo a elevada tributação de 30% de ICMS. Desta listagem, adiciona-se o refrigerante previsto na Lei Estadual n. 5.530/89, por receberem tratamento superior à alíquota modal no Pará, em 21%.

Os bens supérfluos da Lei Estadual n. 5.546/89 são descritos de modo mais especificamente no art. 20, §2º, incisos I a VI, do RICMS-PA, aprovado pelo Decreto Estadual n. 4.676/01.

Uma vez restando concluída a falta de bens na legislação paraense, será procedido uma análise de regressividade em relação aos bens que encontram adesão na cesta de consumo da POF/IBGE-2018, de modo que se possa compreender quais deles atendem ao critério da capacidade econômica.

A conclusão dos estudos servirá para proposta do novo marco regulatório.

6.2 Estudo comparativo das legislações tributárias a respeito dos bens de consumo supérfluo

No estudo comparativo, a tabela a seguir resume as legislações a serem pesquisadas, dividindo-as em **i)** a região geográfica (norte, sul, nordeste, centro-oeste, suldeste e sul); **ii)** os

¹⁰⁴ O tributo seletivo recai na razão inversa de sua necessidade popular e na razão direta de sua superfluidade (Schoueri, 2012, p. 465).

estados selecionados; **iii)** as legislações; **iv)** as alíquotas modais de ICMS praticadas em cada ente federado; e **v)** as alíquotas superiores à modal.

A título informativo, aproveita-se para expor um *ranking* das alíquotas modais praticadas pelos entes, situando o lugar do Estado do Pará.

Tabela 19 - Ranking das alíquotas modais praticadas pelos estados

ENTES FEDERATIVOS E LEGISLAÇÃO SELECIONADA				
REGIÃO	ESTADO	LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	ALÍQUOTA MODAL	ALÍQUOTA SELETIVA
Norte	Pará	Lei Estadual n. 5.546/89 e Lei Estadual n. 5.530/89.	19%	21% e 30%
	Amazonas	Lei Complementar n. 19/97	20%	25% e 30%
	Amapá	Lei Estadual n. 400/97	18%	29%
Nordeste	Ceará	Lei Estadual n. 12.670/96	20%	25% e 28%
	Pernambuco	Lei Estadual n. 15.730/16	20,50%	25%
Centro-Oeste	Distrito Federal	Lei Estadual n. 1.254/96	20%	25% e 29%
	Mato Grosso do Sul	Lei Estadual n. 1.810/97	17%	20%, 25% e 28%
Sudeste	São Paulo	Lei Estadual n. 6.374/89	18%	20, 25% e 30%
	Espírito Santo	Lei Estadual n. 7.000/01	17%	25%
Sul	Paraná	Lei Estadual n. 11.580/96	19%	20%, 25% e 29%
	Santa Catarina	Lei Estadual n. 10.287/96	17%	25%

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 20 - Ranking das alíquotas modais de ICMS

Ranking das Alíquotas Modais de ICMS		
ESTADO	MODAL	CLASSIFICAÇÃO
Espírito Santo	17%	1ª
Mato Grosso do Sul	17%	1ª
Santa Catarina	17%	1ª
Amapá	18%	2ª
São Paulo	18%	2ª
Pará	19%	3ª
Paraná	19%	3ª
Amazonas	20%	4ª
Ceará	20%	4ª
Distrito Federal	20%	4ª
Pernambuco	20,50%	5ª

Fonte: Elaboração própria.

O Pará se encontra na 3ª posição, em relação ao estado que pratica a menor alíquota modal nos entes pesquisados, empatado com o Paraná. Segue abaixo a tabulação da incidência de ICMS sobre os bens de consumo supérfluos, dentro das regiões pesquisadas, efetuando-se, ao final, uma análise comparativa com a legislação tributária paraense.

Quadro 2 - Incidência de ICMS sobre os bens de consumo supérfluos (Amazonas - Amapá)

N. de Ordem	NORTE	
	AMAZONAS	AMAPÁ
A	A1. Automóveis de luxo (veículos classificados na NBM/SH como limousine); A2. Aeronaves de esporte, recreação e lazer; e A3. Armas e munições.	A1. Armas e munições, classificados na posição 9301 a 9307 da NCM/SH; A2. Artigos de antiquários; A3. aviões de procedência estrangeira de uso não comercial; e A4. Asas delta e ultraleves, suas peças e acessórios.
B	B1. bebidas alcoólicas, inclusive cervejas e chopes.	B1. Bebidas alcóolicas, classificados nas posições 2207 a 2208 da NCM/SH, incluindo cerveja e chop, classificados na posição 2202.90; B2. Bebidas energéticas, classificadas na posição 2202.90; B3. Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica), classificados na posição 2106.90 da NCM/SH;
F	F1. Fumos e seus derivados.	F1. Fumos e seus derivados, classificados na posição 2401 a 2403 da NCM/SH; F2. fogos de artifícios, classificados nas posições 3601 a 3604.
I	I1. lates e outras embacações.	
J	J1. Jóias e outros artigos de joalheira.	J1. Jóias e outros produtos de joalherias.
P		P1. Perfumaria ou Toucador preparados e preparações cosméticas, classificados nas posições 3301 a 3305 e 3307 da NCM/SH; e P2. Peleterias, classificadas nas posições 4301 a 4304 do NCM/SH.
V		V1. Vinhos e outras bebidas, classificados na posição 2204 a 2206 da NCM/SH.

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 3 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (Ceará - Pernambuco)

N. de Ordem	NORDESTE	
	CEARÁ	PERNAMBUCO
A	A1. Armas e munições; A2. aviões-ultraleves e asas delta, bem como suas partes e peças.	A1. Antiperspirantes ou desodorantes corporais (NCM 3307); A2. armas de guerra (exceto revólveres), sabres, espadas, baionetas, lanças e outras armas brancas, suas partes e bainhas (NCM 9301 e 9307), incluindo partes e acessórios de armas das posições 9301 a 9304, exceto de revólvere e pistolas (NCM 9305).
B	B1. Bebidas alcoólicas.	B1. Bronzeadores (NCM 3304); B2. Preparações para manicuros e pedicuros (NCM 3004); B3. Bolas de tênis (NCM 9506).
C		C1. Consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos (NCM 9504); C2. Cachimbo (incluídos os seus forninhos) e piteiras (boquilhas) para charutos e cigarros e suas partes (NCM 9614).
D	D1. Drones, bem como suas partes e peças.	D1. Desodorantes (desodorizantes) de ambiente preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes.
E	E1. embarcações esportivas e de recreio e jet-skis, bem como suas partes e peças.	E1. Esquis aquáticos, prachas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos (NCM 9506).
F	F1. Fogos de artifícios; F2. fumos, cigarros e demais artigos de tabacaria.	F1. Fogos de artifícios (NCM 3604).
J	J1. Jóias.	
P		P1. Perfumes e águas de colônia (NCM 3303.00); P2. produtos de beleza ou de maquiagem preparados (NCM 3304); P3. preparações para conservação ou cuidados da pele, exceto medicamentos e preparações antissolares (NCM 3304); P4. preparações capilares, exceto aquelas com propriedades profiláticas e terapêuticas (NCM 3305); P5. Preparações para barbear (antes, durante ou após - NCM 3307); P6. Produtos de toucador preparados para animais (NCM 3307).
R	R1. rodas esportivas de automóveis.	R1. Raquetes de tênis, mesmo não encordoadas (NCM 9506)
S		S1. Sais perfumados e outras preparações para banhos (NCM 3307).
T		T1. Tabaco não manufaturado e desperdícios de tabaco (NCM n. 2401); T2. Tabaco e seus sucedâneos, exceto os compreendidos na posição 2402 da NCM, manufaturados, tabaco homogeneizado ou resconstituído, extratos e molhos de tabaco (NCM 2403); T3. Tacos, bolas e outros equipamentos para golfe (NCM 9506)

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 4 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (DF e Mato Grosso do Sul)

N. de Ordem	CENTRO-OESTE	
	DISTRITO FEDERAL	MATO GROSSO DO SUL
A	A1. Armas e munições; A2. Artigos de antiquário; A3. Aviões de procedência estrangeira de uso não-comercial, asas delta e ultraleves, suas peças e acessórios.	A1. Armas, suas partes, peças e acessórios e munições; A2. artigos de pirotecnia classificados na subposição 3604.10, da NCM/SH; A3. Artigos para jogos de salão, classificados na posição 9504 NCM/SH; A4. asas-deltas, balões e dirigíveis, classificados nos códigos 8801.10.0200 e 8801.90 da NCM/SH.
B	B1. Bebidas alcoólicas.	B1. Bebidas alcoólicas.
C	E1. Embarcações de esporte e recreação.	E1. Embarcações de esporte e de recreio classificadas na posição 8903 da NCM/SH.
F	F1. Fogos de artifício; F2. Fumo e seus derivados, cigarreiras, piteiras e isqueiros.	F1. Fumo, cigarros e demais produtos derivados do fumo.
J		J1. Joias, classificadas nas posições 7113 e 7116 da NCM/SH.
O		O1. Obras de arte.
P	P1. Peleterias.	P1. Perfumes e cosméticos; P2. Peleterias, classificadas no capítulo 43, da NCM/SH.
R		R1. Refrigerantes.

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 5 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (São Paulo e Espírito Santo)

N. de Ordem	SULDESTE	
	SÃO PAULO	ESPÍRITO SANTO
A	A1. Asas-delta, balões e dirigíveis classificados nos códigos 88.01.10.0200 e 88.01.90.0100; A2. Armas munições, suas partes e acessórios classificados no capítulo 93; A3. Aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0900; A4. Aparelhos transmissores e receptores (walkie talkie), classificados no código 85.25.20.0104.	A1. Armas e munições, suas partes e acessórios, classificados no capítulo 93; A2. Asas-delta, balões e dirigíveis, classificados nos códigos 8801.10.0200 e 8801.90.0100; A3. Aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 85169.79.0900; A4. Aparelhos transmissores e receptores do tipo "WALKIE-TALKIE", classificados no código 8525.20.0104.
B	B1. Bebidas alcoólicas classificadas na posição 22.03, 22.04, 22.05 e 22.08, exceto os códigos 22.08.40.0200 e 22.08.40.0300; B2. Binóculos, classificados na posição 9005.10; B3. Bolas e tacos de bilhar, classificados no código 9504.20.0202.	B1. Bebidas alcoólicas classificadas nas posições 2203 a 2206, 2207.20 e 2208; B2. Binóculos, classificados na posição 9905.10; B3. Bolas e tacos de bilhar, classificados no código 9504.20.0202.
C	C1. Cartas para jogar, classificadas na posição 9504.40; C2. Confetes e serpentinas, classificados no código 9505.90.0100; C3. Cachimbos, classificados na posição 9614.20.	C1. Cartas para jogar; C2. Confete e serpentinas, classificados no código 9505.90.0100; C3. Cachimbos, classificados na posição 9614.20.
E	E1. Embarcações de esporte e de recreio classificadas na posição 89.03; E2. Esquis aquáticos, classificados no código 95.06.29.0200.	E1. Embarcações de esporte e recreação, classificadas na posição 8903; E2. Esquis aquáticos, classificados no código 95.29.0200.
F	F1. Fumo e seus sucedâneos manufaturados, classificados na posição 24; F2. Fogos de artifícios classificados na posição 36.40.10.	F1. Fumo e seus sucedâneos, manufaturados, classificados no capítulo 24; F2. Fogos de artifícios, classificados na posição 3604.10.
J	J1. Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo), classificados no código 9504.10.0100;	J1. Jóias e bijuterias, classificadas nas posições 7113, 7114, 7116 e 7117; J2. Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo), classificados no código 9504.10.0100.
M	M1. Motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos 87.11.30 a 87.11.50.	
P	P1. Perfumes e cosméticos classificados nas posições 33.03, 33.04, 33.05 e 33.07, exceto as posições 33.05.10 e 33.07.20, os códigos 33.07.10.0100 e 33.07.90.0500, e as preparações anti-solares e os bronzeadores, ambos da posição 3304; P2. Peleteria e suas obras e peleteria artificial classificadas nos códigos 43.03.10.9900 e 43.03.90.9900; P3. Piteiras, classificados na subposição 9614.90.	P1. Perfumes e cosméticos, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307; P2. Peleteria e suas obras e peleteria artificial, classificadas nos códigos 4303.10.9900 e 4303.90.9900; P3. Piteiras, classificadas na posição 9614.90.
R	R1. Raquetes de tênis, classificados na posição 9506.51, e bolas de tênis, classificados na posição 9506.61.	R1. Raquetes de tênis, classificadas na posição 9506.51, e bolas de tênis, classificadas na posição 9506.61.
T	T1. Trituradores domésticos de lixo, classificados na posição 8509.30; T2. Tacos de golfe, classificados na posição 95.06.31, e bolas de golfe, classificadas na posição 9506.32.	T1. Tacos para golfe, classificados na posição 9506.31, e bolas para golfe, classificados na posição 9506.32.

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 6 - Incidência de ICMS sobre bens de consumo supérfluos (Paraná e Santa Catarina)

N. de Ordem	SUL	
	PARANÁ	SANTA CATARINA
A	A1. Águas gasificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrigerantes, refrescos e outros, cervejas sem álcool e isotônicos (NCM 22.02); A2. Armas e munições, suas partes e acessórios (NCM Capítulo 93).	A1. Asas-delta do código 8801.10.0200; A2. Armas e munições, suas partes e acessórios, do Capítulo 93.
B	B1. Balões e dirigíveis; planadores, asas voadoras e outros veículos aéreos, não concebidos para propulsão com motor (NCM 8801.00.00); B2. Bebidas alcoólicas (NCM 22.03, 22.05, 22.06 e 22.08).	B1. Balões e dirigíveis, do código 8801.90.0100.
C		C1. Cervejas e chope, da posição 2203, e demais bebidas alcoólicas, das posições 2204, 2205, 2206 e 2208; C2. Cigarro, cigarrilha, charuto e outros produtos manufaturados de fumo, das posições 2402 e 2403.
E	E1. Embarcações de esporte e de recreio (NCM 8903).	
F	F1. Fumo e sucedâneos, manufaturados (NCM 2402.10.00 a 2403.99.90).	
P	P1. Peleteria e suas obras e peleteria artificial (NCM Capítulo 43); P2. Perfumes e cosméticos (NCM 3303; 3304; 3305, exceto 3305.10.00; e 3307, exceto 3307.20).	P1. Perfumes e suas obras e peleteria artificial, do Capítulo 43; P2. Peleteria e suas obras e peleteria artificial, do Capítulo 43.

Fonte: Elaboração própria.

Tabulados os dados relativos à incidência de ICMS, constrói-se o parâmetro de proposta legislativa, com alguns apontamentos de cunho metodológicos a seguir esclarecidos.

De partida, excluem-se:

- 1) as redundâncias/os bens repetidos nas legislações tributárias dos entes pesquisados;
- 2) em seguida, dar-se preferência ao gênero, em vez da especificidade, por exemplo: em vez de “iates”, utiliza-se o gênero “embarcações de esporte e recreio”; e
- 3) por último, dar-se preferência às descrições que contenham especificidades com indicação dos NCM’s, em razão do maior refinamento (uma menor propensão à ocorrência de erros de consideração na tributação).

Nesses moldes, segue a tabulação dos dados relativos ao parâmetro normativo final, em contraste com a Lei Estadual paraense n. 5.546/89 c.c. o art. 12, inciso IV, da Lei Estadual paraense n. 5.530/89 (refrigerante).

Quadro 7 - Incidência de ICMS sobre bens supérfluos no Estado do Pará (atual x proposta)

N. de Ordem	PARÁ	PARÂMETRO NORMATIVO
A	A1. Armas e munições, suas partes e acessórios.	A1. Automóveis de luxo (veículos classificados na NBM/SH como limusine); A2. Aeronaves de esporte, recreação e lazer; A3. Artigos de antiquários; A4. Asas delta, classificadas no NCM 8801.10.0200; balões e dirigíveis, classificados no NCM's 88.01.10.0200 e 88.01.90.0100; A5. Antiperspirantes ou desodorantes corporais, classificados no NCM 3307; A6. Armas e munições, suas partes e acessórios classificados no capítulo 93 da NCM; A7. Aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0900; A8. Aparelhos transmissores e receptores (walkie-talkie), classificados no NCM 85.25.20.0104; A9. Águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrigerantes , refrescos e outros, cervejas sem álcool, classificados no NCM 22.02.
B	B1. Bebidas alcoólicas.	B1. Bebidas alcoólicas, classificados nas posições NCM's 22.03, 22.04, 22.05, 22.06, 2207 e 2208, incluindo cerveja e chopes, classificados na posição 2202.90; B2. Bebidas energéticas, classificadas na posição NCM 2202.90; B3. Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica), classificadas no NCM 2106.90; B4. Bronzeadores, classificados no NCM 3304; B5. Preparações para manicuros e pedicuros, classificadas na NCM 3004; B6. Bolas de tênis, classificadas na NCM 9506; B7. Binóculos, classificados na NCM 9005.10; B8. Bolas e tacos de bilhar, classificados no NCM 9504.20.0202.
C		C1. Consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos (NCM 9504); C2. Cachimbos (incluindo os seus forninhos) e piteiras (boquilhas) para charutos e cigarros e suas partes (NCM 9614); C3. Confetes e serpentinas, classificados no código 9505.90.0100.
D		D1. Desodorantes (desodorizantes) de ambiente preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes. D2. Drones, bem como suas partes e peças.
E		E1. Embarcações de esporte e de recreio, classificadas na posição 8903 da NCM/SH; E2. Esquis aquáticos, classificados no código 95.06.29.0200.
F	F1. Fumos e seus sucedâneos manufaturados; F2. Fogos de artifícios.	F1. Fumos e seus derivados, classificados na posição 2401 a 2403 da NCM/SH; F2. fogos de artifícios, classificados nas posições 3601 a 3604; F3. isqueiros.
J	J1. Jóias.	J1. Jóias , bijuterias e outros produtos de joalherias, classificadas nos NCM's 7113, 7114, 7116 e 7117; J2. Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo), classificados no código 9504.10.0100.
M		M1. Motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos 87.11.30 a 87.11.50.
O		O1. Obras de arte.
P		P1. pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos, classificados no NCM 9506; P2. Perfumaria ou Toucador preparados e preparações cosméticas, classificados nos código NCM 3301 a 3305 e 3307; P3. Produtos de toucador preparados para animais, classificados no código NCM 3307; P4. Piteiras, classificados no código NCM 9614.90.
R	R1. Refrigerantes	R1. rodas esportivas de automóveis; R2. Raquetes de tênis, classificados na posição 9506.51; R3. Refrigerantes.
S		S1. Sais perfumados e outras preparações para banhos (NCM 3307);
T		T1. Tacos, bolas e outros equipamentos para golfe (NCM 9506); T2. Trituradores domésticos de lixo, classificados na posição 8509.30.

Fonte: Elaboração própria.

Do exposto, percebe-se gama de bens em que os entes da federação não submetem à incidência da alíquota normal do ICMS. A seguir, são listados os bens que a legislação tributária paraense não contempla, em conjunto com a informação de sua origem estadual, bem como a alíquota aplicável de ICMS nessa origem.

1. **A1. Automóveis de luxo (veículos classificados na NBM/SH como limusine) – Origem: Estado do Amazonas / Alíquota: 25%;**
2. **A2. Aeronaves de esporte, recreação e lazer - Origem: Estado do Amazonas / Alíquota: 25%;**
3. **A3. Artigos de antiquários – Origem: Estado do Amapá / Alíquota: 29%;**
4. **A4. Asas delta, balões e dirigíveis, classificadas nas NCM's 88.01.10.0200 e 88.01.90.0100; - Origem: Estado de São Paulo - Alíquota: 25%;**
5. **A5. Antiperspirantes ou desodorantes corporais, classificados no NCM 3307 – Origem: Estado do Pernambuco /Alíquota: 25%;**

6. **A8.** Aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0900; - **Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;**
7. **A9.** Aparelhos transmissores e receptores (walkie-talkie), classificados no NCM 85.25.20.0104; - **Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;**
8. **A10.** Águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrescos e outros, cervejas sem álcool, classificados no NCM 22.02. – **Origem: Estado do Paraná / Alíquota: 20%;**
9. **B2.** Bebidas energéticas, classificadas na posição NCM 2202.90; – **Origem: Estado da Amapá – Alíquota: 29%;**
10. **B3.** Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica), classificadas no NCM 2106.90; - **Origem: Estado do Amapá / Alíquota: 29%;**
11. **B4.** Bronzeadores, classificados no NCM 3304; - **Origem: Estado de Pernambuco. / Alíquota: 25%;**
12. **B5.** Preparações para manicuros e pedicuros, classificadas na NCM 3004; - **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;**
13. **B6.** Bolas de tênis, classificados no código NCM 9506 - **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;**
14. **B7.** Binóculos, classificados no código NCM 9005.10; - **Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;**
15. **B8.** Bolas e tacos de bilhar, classificados no código NCM 9504.20.0202. – **Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;**
16. **C1.** Consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos, classificados no código NCM 9504; - **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;**
17. **C2.** Cachimbos (incluídos os seus forninhos) e piteiras (boquilhas) para charutos e cigarros e suas partes, classificados no código NCM 9614; - **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;**
18. **C3.** Confetes e serpentinas, classificados no código NCM. 9505.90.0100. – **Origem: Estado do Espírito Santo / Alíquota: 25%;**
19. **D1.** Desodorantes (desodorizantes) de ambiente preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes. – **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;**

20. **D2.** Drones, bem como suas partes e peças. – **Origem: Estado do Ceará / Alíquota: 28%;**
21. **E2.** Embarcações de esporte e de recreio, classificadas na posição 8903 da NCM - **Origem: Estado do Mato Grosso do Sul / Alíquota: 25%;**
22. **E3.** Esquis aquáticos, classificados no código NCM. 95.06.29.0200. - **Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;**
23. **F3.** Isqueiros. – **Origem: Distrito Federal / Alíquota: 29%;**
24. **J1.** Bijuterias e outros produtos de joalherias, classificadas nos NCM's. 7113, 7114, 7116 e 7117 - **Origem: Estado do Espírito Santo / Alíquota: 25%;**
25. **J2.** Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo), classificados no código NCM. 9504.10.0100 – **Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;**
26. **M1.** Motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos NCM's 87.11.30 a 87.11.50. – **Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;**
27. **O1.** Obras de arte. – **Origem: Estado do Mato Grosso do Sul / Alíquota: 19%;**
- Porém, excluem-se as “obras de arte” do projeto de regulação, em razão da alíquota praticada no estado de origem ser exatamente igual à alíquota modal no Estado do Pará.
28. **P1.** pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos, classificados no NCM 9506; - **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;**
29. **P2.** Perfumaria ou Toucador preparados e preparações cosméticas, classificados nos código NCM 3301 a 3305 e 3307. – **Origem: Estado do Amapá / Alíquota: 29%;**
30. **P3.** Produtos de toucador preparados para animais, classificados no código NCM 3307. – **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%.**
31. **P4.** Peleteria e suas obras e peleteria artificial, classificadas no Capítulo 43 da NCM. - **Origem: Estado do Paraná / Alíquota: 25%.**
32. **R1.** Rodas esportivas de automóveis. - **Origem: Estado do Ceará / Alíquota: 28%.**
33. **R2.** Raquetes de Tênis, classificados no código NCM 9506.51 - **Origem: Estado de São Paulo/ Alíquota: 25%.**
34. **S1.** Sais perfumados e outras preparações para banhos, classificados no código NCM 3307. - **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%.**
35. **T1.** Tacos, bolas e outros equipamentos para golfe, classificados no código NCM 9506. - **Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%.**
36. **T2.** Trituradores doméstico de lixo, classificados no código NCM 8509.30. - **Origem: Estado de São Paulo/ Alíquota: 25%.**

Do total, constataram-se 35 descrições não mencionadas na legislação paraense.

Outro aspecto relevante é que as legislações tributárias estaduais, com exceção do Estado de Santa Catarina, evitam a utilização do termo “bens supérfluos”, o que se deduz pela carga valorativa negativa do adjetivo dados aos referidos bens.

Parte dos bens são submetidos ao teste de regressividade, com base nos dados do POF/IBGE-2018. Os bens já positivados no Estado do Pará passarão pela mesma análise; porém, meramente, para fins informativos, vez que já foram avaliados pelo legislador em 1989.

6.3 Indicador de regressividade sobre os bens de consumo supérfluo listados

O indicador de regressividade laborado tem as premissas e os mesmos princípios do constante da seção “4.3 INDICADOR DO EFEITO REGRESSIVO NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS EM RELAÇÃO À ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DO PARÁ.”. De igual modo, ressaltam-se as considerações metodológicas já expendidas e adicionalmente considera as seguintes:

1. Compulsando-se as descrições do IBGE-POF/2018, percebe-se que a maioria dos itens da listagem supramencionada não possuem informações quanto suas despesas. Devido a essa limitação, selecionou-se uma cesta limitada de bens para fazer constar no indicador de regressividade, quais sejam: **i)** Perfumaria ou Toucador preparados e preparações cosméticas; **ii)** Bijuterias e outros produtos de joalherias; **iii)** Antiperspirantes ou desodorantes corporais; **iv)** Águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrescos e outros, cervejas sem álcool; **v)** Bebidas energéticas; **vi)** Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica); **vii)** Preparações para manicuros e pedicuros; **viii)** Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo); **ix)** Consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos; **xii)** Bolas e tacos de bilhar, classificados no código NCM 9504.20.0202; **xi)** Sais perfumados e outras preparações para banhos; **xii)** bolas de tênis; **xiii)** pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos; **xiv)** Raquetes de Tênis, classificados no código NCM 9506.51; e **xv)** Tacos, bolas e outros equipamentos para golfe, classificados no código NCM 9506.

2. Dos itens selecionados, quase a unanimidade deles (com exceção de perfumes e bijuterias) não tiveram descrições específicas nos dados do IBGE-POF/2018, tais quais descritos nas legislações tributárias pesquisadas¹⁰⁵.

Em virtude disso, os produtos como **i)** Antiperspirantes ou desodorantes corporais; **ii)** Preparações para manicuros e pedicuros; **iii)** Sais perfumados e outras preparações para banhos; e **iv)** toucador preparados e preparações cosméticas; ficaram sob a descrição genérica de “Instrumentos e produtos de uso pessoal”¹⁰⁶; já os produtos **i)** Águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrescos e outros, cervejas sem álcool; **ii)** Bebidas energéticas; e **iii)** Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica), sob a descrição genérica “Outras bebidas” (não alcólicas)

Os produtos **i)** Jogos eletrônicos de vídeo (*video-jogo*); **ii)** consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos; e **iii)** Bolas e tacos de bilhar, classificados no código NCM 9504.20.0202, sob a descrição genérica “jogos e brinquedos”.

E por último, os bens **i)** pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos; **ii)** raquetes de tênis e bolas de tênis; e **iii)** tacos, bolas e outros equipamentos para golfe, na descrição genérica de “recreação e esportes” do POF-IBGE/2018.

3. Na elaboração do gasto com ICMS, utilizou-se a alíquota modal vigente na legislação tributária do Estado do Pará de 19%.

4. Os dados se baseiam em salários-mínimos.

Explicitados os termos metodológicos preliminares, efetuam-se os indicadores de regressividade dos produtos supramencionados.

Tabela 21 - Regressividade de “outras bebidas” (não alcólicas) - 2018

PRODUTOS	ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "OUTRAS BEBIDAS" (não alcólicas) - ANO 2018						
	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín.	Mais de 2 até 3 Sal. Mín.	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín.	Mais de 15 a 25 Sal. Mín.	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "Outras bebidas" (não alcólicas)	21,3	32,15	44	59,6	68,94	49,88	24,57
ICMS s/ i) Águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrescos e outros, cervejas sem álcool; ii) Bebidas energéticas; e iii) Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica)	4,047	6,1085	8,36	11,324	13,0986	9,4772	4,6683
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,2121%	0,2134%	0,1461%	0,1187%	0,0915%	0,0397%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,3202%	0,2921%	0,1978%	0,1373%	0,0662%	0,0196%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,21%	0,27%	0,22%	0,16%	0,11%	0,053%	0,020%

¹⁰⁵ A mesma situação fora alertada no trabalho de Dénes (2020).

¹⁰⁶ A descrição “Instrumentos e produtos de uso pessoal” do POF/2018 corresponde a rubrica do IBGE de “Higiene e cuidados pessoais”, que de modo exemplificativo, compreendem o gênero onde se enquadra perfumes, produtos para o cabelo, sabonete etc.

Fonte: elaboração própria.

Gráfico 9 - Regressividade de “outras bebidas” (não alcoólicas) - 2018



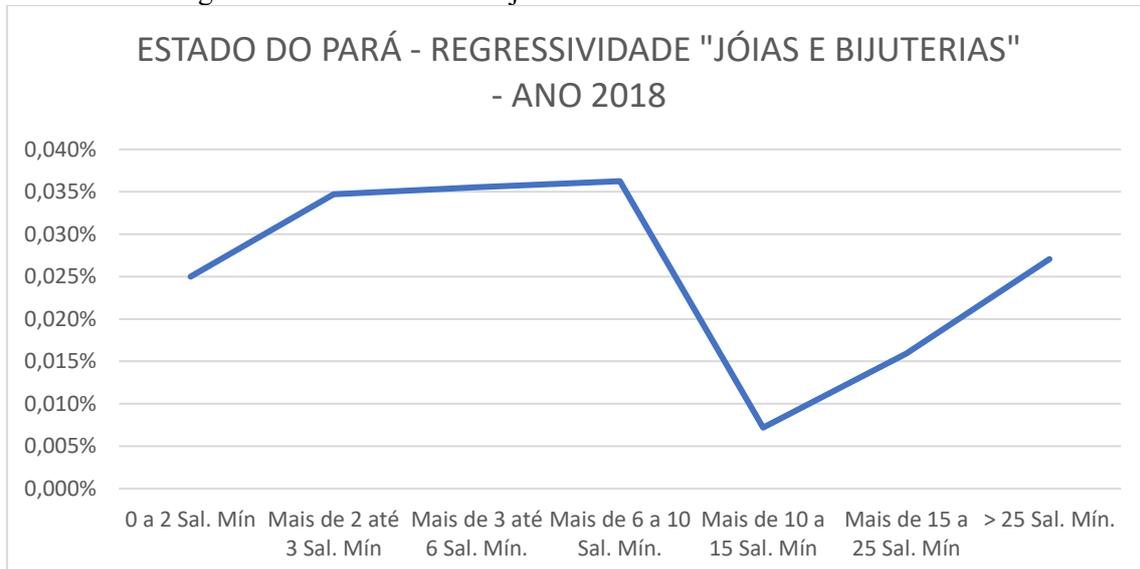
Fonte: elaboração própria.

Tabela 22 - Regressividade de “Joias e bijuterias” - 2018

ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "JÓIAS E BIJUTERIAS" - ANO 2018							
PRODUTOS	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín	Mais de 2 até 3 Sal. Mín	Mais de 3 até 6 Sal. Mín	Mais de 6 a 10 Sal. Mín	Mais de 10 a 15 Sal. Mín	Mais de 15 a 25 Sal. Mín	> 25 Sal. Mín
Gasto com "Joias e bijuterias"	2,51	4,18	7,14	13,65	4,33	14,97	33,96
ICMS s/ Bijuterias e outros produtos de joalherias	0,4769	0,7942	1,3566	2,5935	0,8227	2,8443	6,4524
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,0250%	0,0277%	0,0237%	0,0272%	0,0057%	0,0119%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,0416%	0,0474%	0,0453%	0,0086%	0,0199%	0,0271%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,025%	0,0347%	0,0356%	0,036%	0,0072%	0,0159%	0,0271%

Fonte: elaboração própria.

Gráfico 10 - Regressividade de “Joias e bijuterias” - 2018



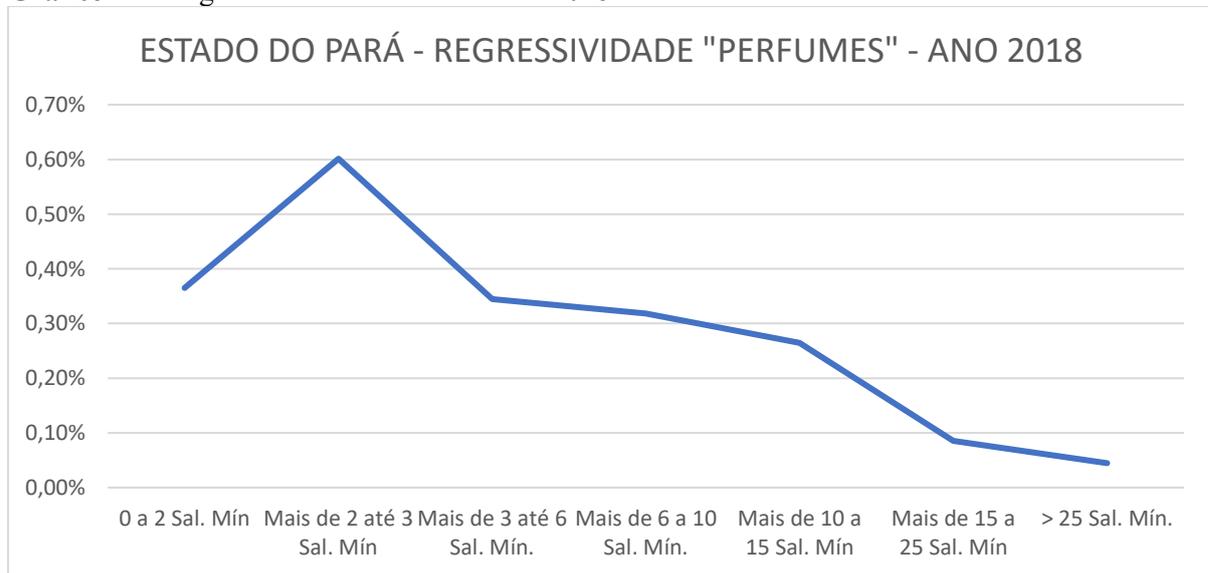
Fonte: elaboração própria.

Tabela 23 - Regressividade de “Perfumes” - 2018

PRODUTOS	ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "PERFUMES" - ANO 2018						
	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín.	Mais de 2 até 3 Sal. Mín.	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín.	Mais de 15 a 25 Sal. Mín.	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "Perfumes"	36,67	72,47	69,24	119,87	159,45	80,22	56,07
ICMS s/ Perfumes	6,9673	13,7693	13,1556	22,7753	30,2955	15,2418	10,6533
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,3652%	0,4811%	0,2298%	0,2387%	0,2117%	0,0639%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,7217%	0,4597%	0,3979%	0,3176%	0,1065%	0,0447%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,37%	0,60%	0,34%	0,32%	0,26%	0,085%	0,045%

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 11 - Regressividade de “Perfumes” - 2018



Fonte: Elaboração própria.

Tabela 24 - Regressividade de “Instrumentos e produtos de uso pessoal” - 2018

PRODUTOS	ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "INSTRUMENTOS E PRODUTOS DE USO DE PESSOAL" - ANO 2018						
	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín.	Mais de 2 até 3 Sal. Mín.	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín.	Mais de 15 a 25 Sal. Mín.	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "Instrumentos e produtos de uso pessoal"	47,15	66	85,54	127,53	114,63	192,56	113,77
ICMS s/ i) Antiperspirantes ou desodorantes corporais; ii) Preparações para manicuros e pedicuros; e iii) Sais perfumados e outras preparações para banhos.	8,9585	12,54	16,2526	24,2307	21,7797	36,5864	21,6163
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,4695%	0,4382%	0,2839%	0,2540%	0,1522%	0,1534%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,6572%	0,5679%	0,4233%	0,2283%	0,2557%	0,0906%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,47%	0,55%	0,43%	0,34%	0,19%	0,205%	0,091%

Fonte: Elaboração própria.

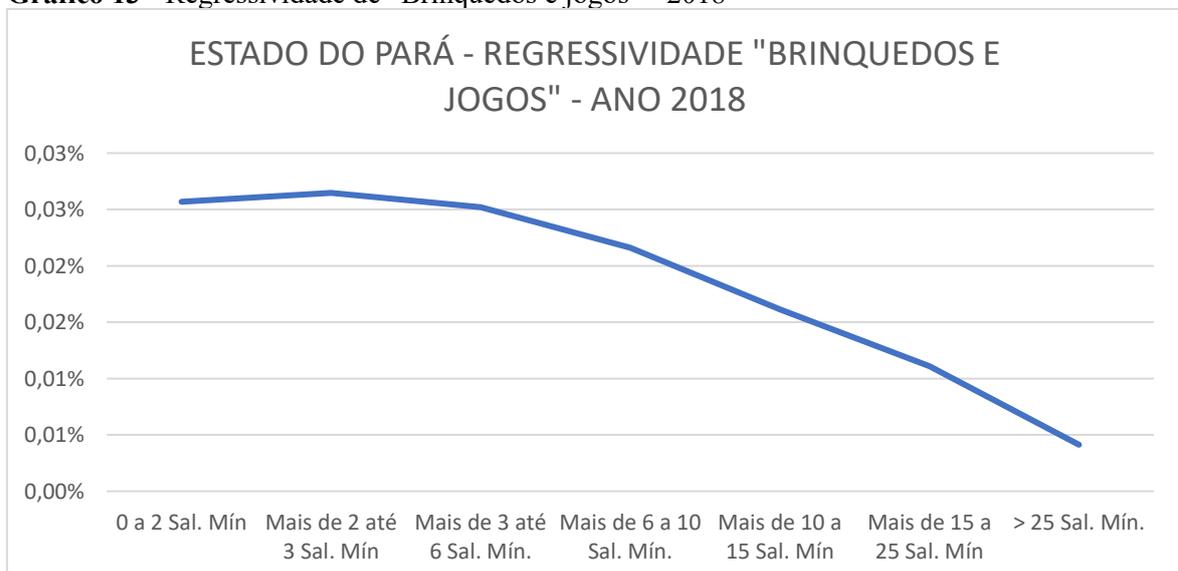
Gráfico 12 - Regressividade de “Instrumentos e produtos de uso de pessoal” - 2018

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 25 - Regressividade de “Brinquedos e jogos” - 2018

ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "BRINQUEDOS E JOGOS" - ANO 2018							
PRODUTOS	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín	Mais de 2 até 3 Sal. Mín	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín	Mais de 15 a 25 Sal. Mín	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "Brinquedos e jogos"	2,58	3,19	5,06	8,14	9,72	10,45	5,18
TCMS 37.11) Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo); ii) Consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos; iii) Bolas e tacos de bilhar, classificados no código NCM 9504.20.0000	0,4902	0,6061	0,9614	1,5466	1,8468	1,9855	0,9842
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,0257%	0,0212%	0,0168%	0,0162%	0,0129%	0,0083%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,0318%	0,0336%	0,0270%	0,0194%	0,0139%	0,0041%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,03%	0,026%	0,025%	0,0216%	0,0161%	0,0110%	0,00413%

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 13 - Regressividade de “Brinquedos e jogos” - 2018

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 26 - Regressividade de “Recreações e esportes” - 2018

ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "RECREAÇÕES E ESPORTES" - ANO 2018							
PRODUTOS	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín.	Mais de 2 até 3 Sal. Mín.	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín.	Mais de 15 a 25 Sal. Mín.	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "recreações e esportes"	4,64	6,98	13,77	33,25	27,98	16,67	-
ICMS s/ i) bolas de tênis; ii) pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos; iii) raquetes de tênis e bolas de tênis; e iv) tacos, bolas e outros equipamentos para golfe.	0,8816	1,3262	2,6163	6,3175	5,3162	3,1673	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,2432%	0,2439%	0,2406%	0,3485%	0,1955%	0,0699%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,3658%	0,4811%	0,5809%	0,2933%	0,1165%	-
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,2432%	0,305%	0,361%	0,4647%	0,2444%	0,09319%	-

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 14 - Regressividade de “Recreações e esportes” - 2018



Fonte: Elaboração própria.

Portanto, os bens selecionados, ao serem tributados pelo ICMS/PA à alíquota modal, em sua maioria, expõe um comportamento regressivo; sendo, em alguns casos, com mais intensidade (em nível de regressividade) do que em outros produtos. Exatamente, a característica marcante dos tributos sobre o consumo. Então, ao agravá-los em tributação, significaria tornar o sistema tributário mais injusto, do ponto de vista contributivo.

Chama-se, porém, atenção para dois tipos de gastos do POF/IBGE-2018: com “joias e bijuterias” e com “recreação e esportes”.

Em relação ao primeiro gasto, o comportamento do ICMS sobre a renda demonstra uma certa indefinição: ora regressivo e ora progressivo, por meio do qual se pode inferir que bens como “joias” e “bijuterias” possuem preços e consumo diferentes. As joias já possuem incidência tributária no Estado do Pará, como alíquota da bem supérfluo, ao passo que a

bijuterias não merecem inclusão nessa consideração, uma vez que acarretaria tributar pessoas com capacidade econômica menor.

Já o gasto com “recreação e esportes” expõe um comportamento progressivo em grande parte dos intervalos, demonstrando que o crescimento desses gastos é afeto diretamente ao nível de renda.

Merecem atenção, ainda, outras óticas de análise, porquanto a seletividade possui amplo espectro de aplicação, o qual poderia ser concretizada, em vista de outras questões atreladas como, por exemplo, externalidades negativas ao meio ambiente, à saúde pública, dentre outras. Assim sendo, os produtos **i)** águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrescos e outros, cervejas sem álcool; **ii)** Bebidas energéticas; e **iii)** Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica), os quais poderiam ser estudadas à luz das questões relacionadas à saúde pública.

Tais considerações poderiam embasar novos estudos.

Porém, foge o escopo da presente análise relacional POF/IBGE-2018, motivo pelo qual a conclusão desta limita-se recomendar apenas a inclusão dos seguintes produtos na legislação tributária paraense: **i)** pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos; **ii)** raquetes de tênis e bolas de tênis; e **iii)** tacos, bolas e outros equipamentos para golfe.

6.4 Indicador de regressividade sobre os bens de consumo supérfluo da legislação tributária do Estado do Pará

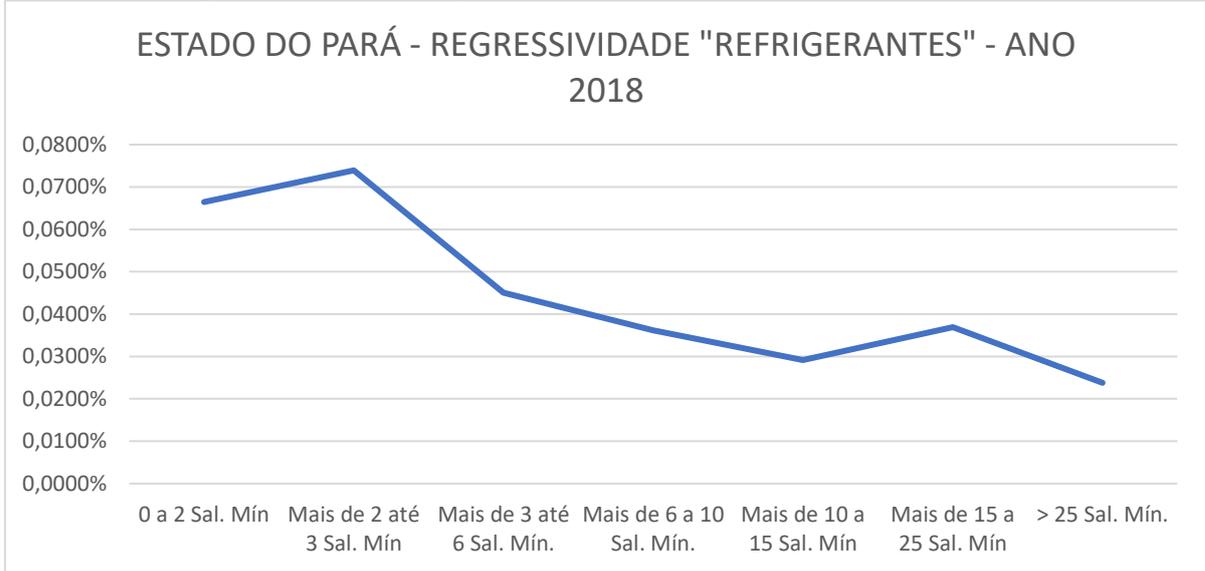
Para os bens descritos nas leis paraenses n. 5.530/89 (refrigerantes) e n. 5.530/89, igualmente, efetua-se a análise da regressividade via POF/2018, especificamente, para **i)** bebidas alcoólicas; **ii)** fumos e seus sucedâneos manufaturados; e **iii)** refrigerantes, posto que o item “armas e munições” não se encontra nos dados do IBGE, e “joias” obteve análise na seção anterior.

Tabela 27 - Regressividade de “refrigerantes” - 2018

PRODUTOS	ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "REFRIGERANTES" - ANO 2018						
	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín	Mais de 2 até 3 Sal. Mín	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín	Mais de 15 a 25 Sal. Mín	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "Refrigerantes"	6,04	8,06	8,18	12,32	15,88	31,43	27,01
ICMS s/ "Refrigerantes"	1,27	1,69	1,72	2,59	3,33	6,60	5,67
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,0665%	0,0591%	0,0300%	0,0271%	0,0233%	0,0277%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,0887%	0,0600%	0,0452%	0,0350%	0,0461%	0,0238%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,0665%	0,074%	0,045%	0,0362%	0,0291%	0,03690%	0,02378%

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 15 - Regressividade de “refrigerantes” - 2018



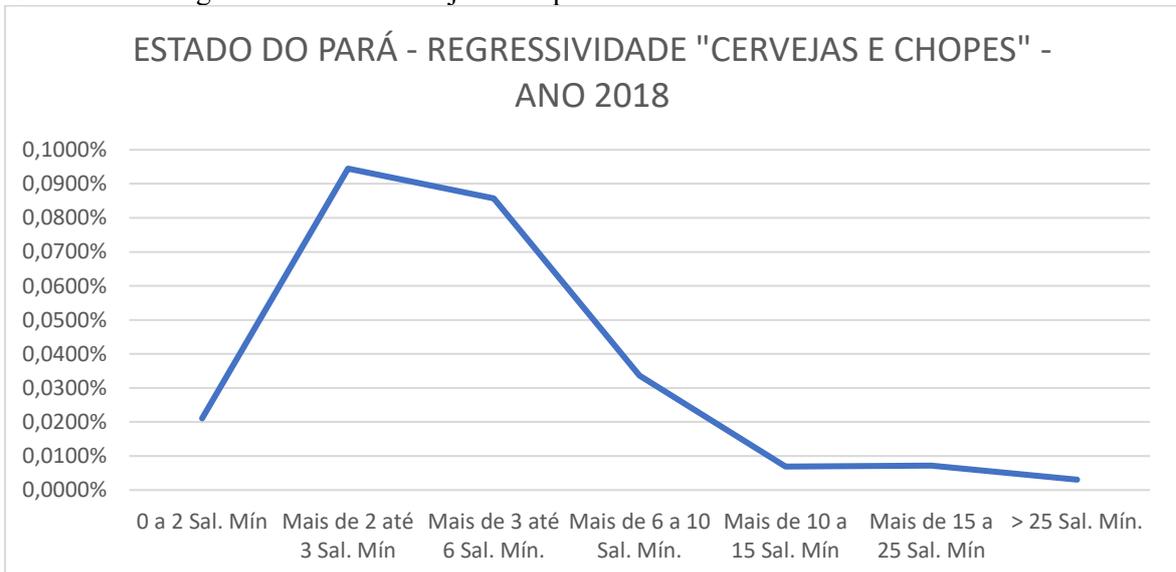
Fonte: Elaboração própria.

Tabela 28 - Regressividade de Cervejas e chops - 2018

ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "CERVEJAS E CHOPS" - ANO 2018							
PRODUTOS	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín	Mais de 2 até 3 Sal. Mín	Mais de 3 até 6 Sal. Mín	Mais de 6 a 10 Sal. Mín	Mais de 10 a 15 Sal. Mín	Mais de 15 a 25 Sal. Mín	> 25 Sal. Mín
Gasto com "Cervejas e chops"	1,34	7,21	10,9	8,02	2,63	4,3	2,43
ICMS s/ "Bebidas alcoólicas"	0,40	2,16	3,27	2,41	0,79	1,29	0,73
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,0211%	0,0756%	0,0571%	0,0252%	0,0055%	0,0054%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,1134%	0,1143%	0,0420%	0,0083%	0,0090%	0,0031%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,0211%	0,094%	0,086%	0,0336%	0,0069%	0,00721%	0,00306%

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 16 - Regressividade de cervejas e chops - 2018



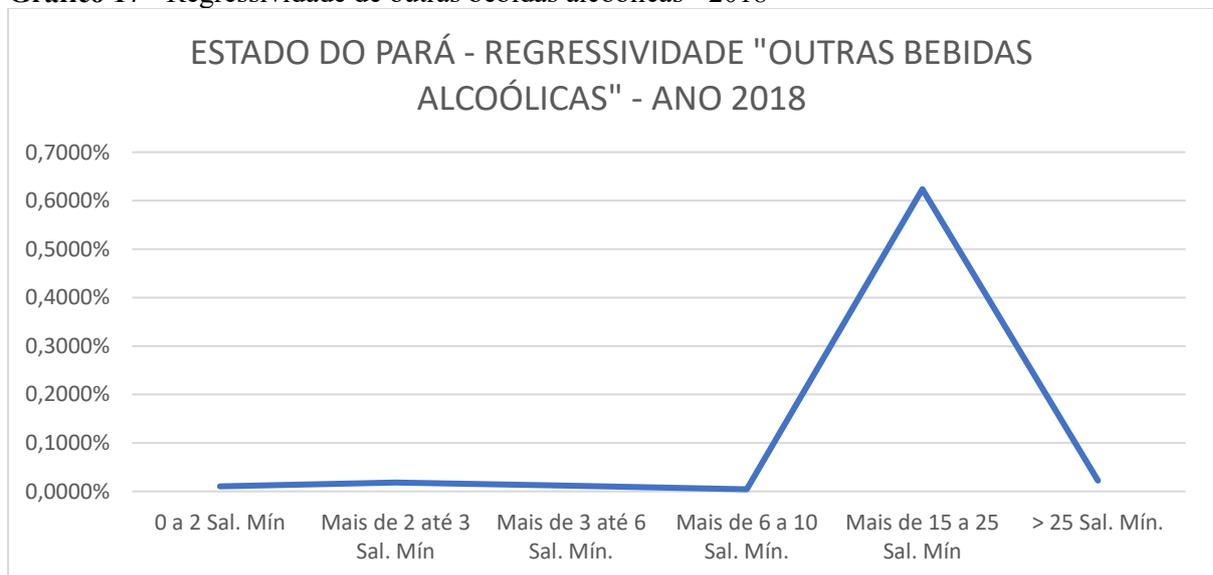
Fonte: Elaboração própria.

Tabela 29 - Regressividade de outras bebidas alcoólicas - 2018

ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "OUTRAS BEBIDAS ALCOÓLICAS" - ANO 2018							
PRODUTOS	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín.	Mais de 2 até 3 Sal. Mín.	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín.	Mais de 15 a 25 Sal. Mín.	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "Outras bebidas"	0,68	1,41	1,46	1,05	-	371,95	17,51
ICMS s/ "Bebidas alcoólicas"	0,20	0,42	0,44	0,32	-	111,59	5,25
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,0107%	0,0148%	0,0077%	0,0033%	-	0,4679%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,0222%	0,0153%	0,0055%	-	0,7798%	0,0220%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,0107%	0,018%	0,011%	0,0044%	-	0,62382%	0,02203%

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 17 - Regressividade de outras bebidas alcoólicas - 2018

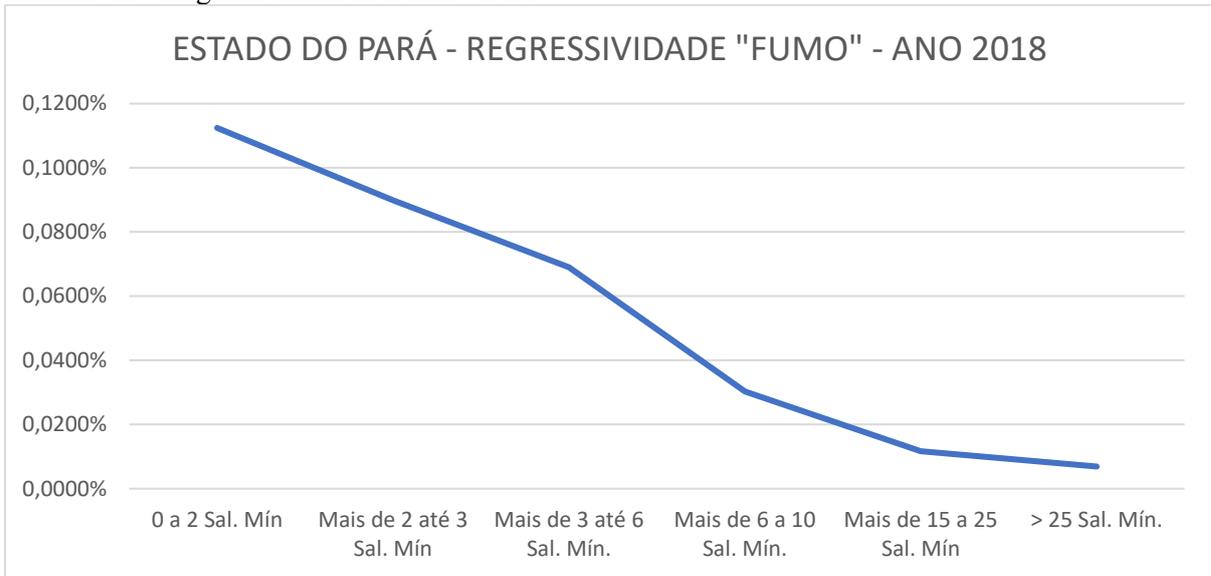


Fonte: Elaboração própria.

Tabela 30 - Regressividade do fumo - 2018

ESTADO DO PARÁ - REGRESSIVIDADE "FUMO" - ANO 2018							
PRODUTOS	FAIXA DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS						
	0 a 2 Sal. Mín.	Mais de 2 até 3 Sal. Mín.	Mais de 3 até 6 Sal. Mín.	Mais de 6 a 10 Sal. Mín.	Mais de 10 a 15 Sal. Mín.	Mais de 15 a 25 Sal. Mín.	> 25 Sal. Mín.
Gasto com "Fumo"	7,15	6,86	8,78	7,22	-	6,94	5,49
ICMS s/ "Fumo e seus sucedâneos manufaturados"	2,145	2,058	2,634	2,166	-	2,082	1,647
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÍN)	0,1124%	0,0719%	0,0460%	0,0227%	-	0,0087%	-
ÍNDICE DE REGRESSIVIDADE (MÁX)	-	0,1079%	0,0920%	0,0378%	-	0,0145%	0,0069%
MEDIANA DOS ÍNDICES	0,1124%	0,090%	0,069%	0,0303%	-	0,01164%	0,00691%

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 18 - Regressividade do Fumo - 2018

Fonte: Elaboração própria.

Ao avaliar os bens das leis paraenses, percebem-se resultados distintos dos analisados anteriormente.

Inicialmente, o fumo e os refrigerantes expõem um padrão regressivo de tributação. Contudo, quando se avalia “cervejas e chopes”, percebe-se que o sistema se inicia progressivo na comparação entre as faixas de renda de “0-2 salários mínimos” até “2-10 salários-mínimos”, especificamente em relação à regressividade mínima, porém as demais análises demonstram a regressividade do ICMS.

Por derradeiro, no item “outras bebidas alcoólicas” que correspondem, por exemplo, a vinhos, whisky, gins, outras bebidas quentes, a tributação se mostra progressiva, na medida em que as rendas de “mais de 15 salários-mínimos” apontam maior contribuição arrecadatória, proporcionalmente.

Sendo assim, com exceção de “outras bebidas alcoólicas” e, em alguma medida, “cervejas e chops”, infere-se que os bens de consumo supérfluos no Estado do Pará possuem fundamentação estranha ao princípio da capacidade contributiva.

6.5 Síntese conclusiva do capítulo

Do exposto, sintetizando o capítulo, tem-se que:

- a) Na seletividade, o tributo sobre consumo recai na razão inversa de sua necessidade e na razão direta de sua superfluidade (Schoueri, 2012, p. 465). Ao avaliar 10 legislações

tributárias¹⁰⁷ do ICMS, representadas por dois Estados de cada região do país (norte, nordeste, centro-oeste, suldeste e sul), sob a forma de um estudo comparativo em relação à legislação tributária paraense, percebeu-se a existência de 35 descrições de bens, cuja tributação nos estados-parâmetros recebem alíquotas superiores à incidência normal do ICMS;

- b)** Por sua vez, parte dos bens foram selecionados para uma análise do comportamento de regressividade, com base no POF-2018/IBGE, concluindo pelo seu comportamento regressivo entre as diversas faixas de renda, com exceção dos bens: **i)** pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos; **ii)** raquetes de tênis e bolas de tênis; e **iii)** tacos, bolas e outros equipamentos para golfe;
- c)** em relação à legislação tributária do Estado do Pará, percebeu-se apenas que “outras bebidas alcoólicas” e, em alguma medida, “cervejas e chopes” possuem aderência na capacidade de contribuir.

Nesses moldes, o Estado do Pará, quando se trata de aplicação de alíquotas diferenciadas para bens de consumo supérfluos, deixa de tributar diversos itens que necessitariam de uma distinção em função da seletividade.

Perde, portanto, em justeza fiscal e em eficiência na arrecadação.

Os produtos listados adiante propõem a serem incorporados à tributação superior de ICMS no Estado do Pará, a fim de aprimorar o critério da seletividade, observando as limitações ao poder de tributar dado pela Constituição Federal, art. 150, inciso III, alínea “b” e “c” (os princípios da anualidade e da noventena)¹⁰⁸.

1. Automóveis de luxo (veículos classificados na NBM/SH como limusine) - Origem: Estado do Amazonas / Alíquota: 25%;
2. Aeronaves de esporte, recreação e lazer - Origem: Estado do Amazonas / Alíquota: 25%;
3. Artigos de antiquários - Origem: Estado do Amapá / Alíquota: 29%;
4. Asas delta, balões e dirigíveis, classificadas nas NCM's 88.01.10.0200 e 88.01.90.0100 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;

¹⁰⁷ Legislações dos seguintes estados: Amazonas, Amapá, Ceará, Pernambuco, Distrito Federal, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina.

¹⁰⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (...) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

5. Aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0900 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
6. Aparelhos transmissores e receptores (walkie-talkie), classificados no NCM 85.25.20.0104 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
7. Bronzeadores, classificados no NCM 3304 - Origem: Estado de Pernambuco. / Alíquota: 25%;
8. Bolas de tênis, classificados no código NCM 9506 – Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
9. Binóculos, classificados no código NCM 9005.10 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
10. Cachimbos (incluídos os seus forninhos) e piteiras (boquilhas) para charutos e cigarros e suas partes, classificados no código NCM 9614 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
11. Confetes e serpentinas, classificados no código NCM. 9505.90.0100 - Origem: Estado do Espírito Santo / Alíquota: 25%;
12. Desodorantes (desodorizantes) de ambiente preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
13. Drones, bem como suas partes e peças - Origem: Estado do Ceará / Alíquota: 28%;
14. Embarcações de esporte e de recreio, classificadas na posição 8903 da NCM - Origem: Estado do Mato Grosso do Sul / Alíquota: 25%;
15. Esquis aquáticos, classificados no código NCM. 95.06.29.0200 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
16. Isqueiros - Origem: Distrito Federal / Alíquota: 29%;
17. Motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos NCM's 87.11.30 a 87.11.50 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
18. Pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos, classificados no NCM 9506 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
19. Produtos de toucador preparados para animais, classificados no código NCM 3307 - Origem: Estado do Pernambuco / Alíquota: 25%;
20. Peleteria e suas obras e peleteria artificial, classificadas no Capítulo 43 da NCM - Origem: Estado do Paraná / Alíquota: 25%;
21. Rodas esportivas de automóveis - Origem: Estado do Ceará / Alíquota: 28%;

22. Raquetes de Tênis, classificados no código NCM 9506.51 - Origem: Estado de São Paulo/ Alíquota: 25%;
23. Tacos, bolas e outros equipamentos para golfe, classificados no código NCM 9506 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25; e
24. Trituradores doméstico de lixo, classificados no código NCM 8509.30 - Origem: Estado de São Paulo/ Alíquota: 25%.

Por derradeiro, os demais produtos: **i)** Perfumaria ou Toucador preparados e preparações cosméticas; **ii)** Bijuterias e outros produtos de joalherias; **iii)** Antiperspirantes ou desodorantes corporais; **iv)** Águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, refrescos e outros, cervejas sem álcool; **v)** Bebidas energéticas; **vi)** Bebidas hidroeletrólíticas (isotônica); **vii)** Preparações para manicuros e pedicuros; **viii)** Jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo); **ix)** Consoles e máquinas de jogos de vídeo, artigos para jogos de salão, incluindo os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas especiais para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos; e **x)** Sais perfumados e outras preparações para banhos; o indicador de regressividade mostrou-se prejudicial à capacidade econômica, indicando a necessidade de avaliar a tributação por meio de outras óticas da seletividade e por meio de outras metodologias.

7 RESULTADOS FINAIS

A pesquisa consistida na nota técnica aponta para a necessidade de aprimoramentos na aplicação do princípio da seletividade na legislação do ICMS no Estado do Pará, no que tange à energia elétrica e aos bens de consumo supérfluos. Os resultados de pesquisa alcançados demonstraram que o ICMS decorrente da energia elétrica suporta aproximadamente 4,6% do total das despesas públicas liquidadas do Estado do Pará, enquadrando-a na perspectiva de Tilbery de bem essencial ao interesse coletivo.

Diversos trabalhos acadêmicos trilharam o mesmo sentido da essencialidade/seletividade ao vincular, inclusive, a energia elétrica à promoção de princípios ainda maiores como a dignidade da pessoa humana.

Levando esses aspectos consideração, as mudanças tributárias dos últimos anos, promovidas pela Lei Complementar n. 194/22, em que pese seu questionamento quanto à (in)constitucionalidade, levada a efeito pelos Decretos Estaduais n. 2.476/22 e n. 2.949/23, que fizeram reduzir a alíquota do ICMS sobre energia elétrica, promoveram perdas reais na arrecadação tributária do ICMS-Energia Elétrica estimadas na ordem de R\$ 536.243.879 (quinhentos e trinta e seis milhões, duzentos e quarenta e três mil e oitocentos e setenta e nove reais), nos períodos compreendidos em 2022 até o mês junho de 2023, em relação ao mesmos períodos anteriores.

Tais “perdas”, consoante demonstram os indicadores de regressividade no POF-IBGE/2018, foram apropriadas pelas famílias que ganham acima de 3 salários-mínimos. Seu resultado prático tornou a tributação sobre energia elétrica mais regressiva do que o sistema anteriormente, a considerar os benefícios já previstos nos arts. 205 e 206, do Anexo I, do RICMS-PA.

No contexto judicial, as decisões do STF, o Tema n. 745 e a ADI n. 7.111/PA, promoveram limitações quanto ao estabelecimento de alíquotas maiores aos consumidores com maior renda em relação à energia elétrica. Portanto, um novo *design* na legislação tributária paraense, em relação a essa tributação, deve conciliar, indubitavelmente, a ideia de intervenção mínima na arrecadação tributária com a seletividade, capacidade contributiva e progressividade.

Nesse objetivo, as legislações tributárias do Ceará e do Rio Grande do Sul vinculam menores cargas tributárias da energia elétrica ao consumidor “subclasse residencial baixa renda”, na forma da Lei Federal n. 12.212/10; que, de maneira geral, representam os inscritos no cadastro único (CadÚnico) para os programas sociais do governo federal cuja renda familiar

mensal per capita seja menor ou igual a meio salário-mínimo nacional ou aqueles que recebem o benefício de prestação continuada da assistência social.

Tais legislações servem de parâmetro para uma nova positivação no Estado do Pará.

Os dados do ANEEL expõem que o Estado do Pará possuía, em novembro de 2023, 950.103 famílias beneficiárias da “subclasse residencial baixa renda”, e demonstram que estes consumidores, no Brasil, vêm aumentando em seu consumo de quilowatts, gradativamente, de modo que em novembro de 2023, a média do consumo deles já os retiravam de qualquer tratamento benéfico no Pará.

Deste modo, diante das limitações jurídicas e arrecadatórias dadas, busca-se atribuir a alíquota de ICMS sobre a energia elétrica aos consumidores “subclasse residencial baixa-renda”, em qualquer nível de consumo, para a alíquota interestadual (12%), trilhando-se o sentido de restaurar o sistema progressivo na tributação, posto que, nos termos do art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA, possui incidência em 15%.

No apurado arrecadatório, segue que essa intervenção desponta para a renúncia de ICMS no valor de R\$ 159.701.053,82 (cento e cinquenta e nove milhões, setecentos e um mil, cinquenta e três reais e oitenta e dois centavos), consoante a leitura dos dados da ANEEL.

Adicionalmente, propõe-se a revogar o benefício previsto no art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA, e estabelecer um novo marco regulatório, objetivando diminuir a tributação sobre os consumidores, de menos quilowatts, e compensar mediante o aumento sobre aqueles que consomem mais, tendo em conta o comportamento de consumo da energia elétrica (bem normal), na análise POF-IBGE/2018.

Tais alíquotas de ICMS devem variar entre 12% a 18,86%, no consumo de 101-150 quilowatts.

A intervenção será acobertada por uma calibração na seletividade, em relação à tributação do ICMS de bens em que as legislações tributárias atribuem alíquotas superiores à modal - de consumo supérfluo. Nesse sentido, a pesquisa apurou a existência de 35 descrições de bens que possuem essa característica em 10 entes federados, distribuídos por 2 entes federados em todas as regiões do Brasil (norte, nordeste, centro-oeste, suldeste e sul).

Apenas 24 descrições merecem ser incorporadas à legislação estadual, haja vista que 13 não atenderam ao critério da capacidade contributiva, consoante a análise POF/IBGE-2018, merecendo, contudo, atenção sobre outras óticas da seletividade (por exemplo, externalidades negativas), o que se furta da análise desta pesquisa.

Em conclusão, ao promover essas alterações no ICMS sob a ótica da seletividade, o Estado do Pará incrementará sua legislação tributária em direção a justa distribuição do ônus

tributário com menores perdas arrecadatórias, aprimorando, portanto, em termos de isonomia, progressividade, cidadania fiscal e desenvolvimento, dentro da ideia do modelo incrementalista de formulação de políticas públicas e tomada de decisão de Charles E. Lindblom.

PARTE III – PROPOSTAS LEGISLATIVAS

1 JUSTIFICATIVA DA PROPOSTA LEGISLATIVA

O gasto com energia elétrica revela-se dois aspectos importantes para o legislador tributário paraense: de um lado, representa importante fonte de arrecadação e custeio das despesas públicas, via tributação do ICMS; enquanto de outro, expõe uma obrigação constitucional de promover sua ampliação, inclusive sob o viés da dignidade da pessoa humana, em razão do consumo dessas despesas nos orçamentos das famílias de baixa renda, diante dos princípios da Justiça Fiscal.

Nessa perspectiva, os dados do CONSEFAZ relativos ao exercício de 2022 apontam que o ICMS/PA - Energia Elétrica representou a arrecadação R\$ 1,59 bilhão, subsidiando, em média, 4% do total das despesas públicas paraenses. O outro lado desta faceta, porém, expõe, que as famílias que ganham entre “0-2 salários-mínimos” consomem mais de sua renda, em relação ao gasto com energia elétrica, do aquelas com rendas maiores – dados do POF/IBGE de 2018.

Dado esse conflito fático que inevitavelmente desemboca no plano normativo (capacidade contributiva vs arrecadação tributária), ressalta-se a positividade, na Constituição Federal e na Lei Estadual n. 5.530/89 (art. 12, *caput*), respectivamente, dos princípios da igualdade tributária e da seletividade na tributação do ICMS/PA, de onde se extrai a força normativa, a fim de buscar propostas legislativas para resolução desse conflito. Ressalta Leandro Paulsen (2017) que a tributação merece ser vista como um instrumento para consecução dos objetivos sociais e democráticos, porém deve-se dar de modo justo, em respeito às garantias individuais e em patamar adequado.

A seletividade compreende instrumento lícito na concretização da Justiça fiscal, em prol de um sistema menos regressivo, dentro da tributação sobre a “renda dispendida” (ou consumo), tomando em consideração a essencialidade para dar progressividade às alíquotas de ICMS. “Essencialidade” essa que leva em conta a isonomia tributária como seu norteamento, e que, portanto, merece uma constante revisitação legislativa e, nesse sentido, sempre aprimoramentos contínuos.

Nos últimos anos, a implementação de soluções exógenas ao Estado do Pará, com vários questionamentos quanto a sua legitimidade e sem o adequado planejamento, tem levado a arrecadação do ICMS/PA relativo à energia elétrica a obter consistentes perdas em 2022 e 2023,

em virtude da vigência da Lei Complementar n. 194/22 e de sua decorrência normativa, mediante a regulamentação nos Decretos Estaduais n. 2.476/22 e n. 2.949/23.

Tais normativos levaram a efeito uma redução abrupta na alíquota interna incidente do ICMS/PA sobre energia elétrica, antes 25%, para a modal de 17%, à época em 2022, e atualmente, fixada em 19%, desde 2023.

As perdas são facilmente constatáveis, em vista de que, em 2022 e 2023 (jan-jun), o Estado do Pará obteve arrecadações menores com ICMS – Energia Elétrica, tanto nominalmente como em termos real, quando se efetua a comparação em relação aos mesmos períodos anteriores. Estimam-se perdas no valor de R\$ 536.243.879 (quinhentos e trinta e seis milhões, duzentos e quarenta e três mil e oitocentos e setenta e nove reais), consoante a conjugação de dados do IBGE (IPCA) e do CONSEFAZ.

Contraditoriamente, o preço da energia elétrica no Estado do Pará, bem como a quantidade consumida aumentaram: duas variáveis ($\text{Arrecadação} = \text{Preço} \times \text{Quantidade} \times \text{Aliq.}$) que, combinadas, deveriam fazer com que aumentassem o montante arrecadado de ICMS, como se registra das informações extraídas da ANEEL.

Além disso, as decisões judiciais exaradas em âmbito do Supremo Tribunal Federal, consistidas, inicialmente, no Tema n. 745, mas que, posteriormente, embasou a ADI n. 7.111/PA, com eficácia temporal neste ano de 2024, vedou-se qualquer alíquota acima da normal, independente da renda dos consumidores, dentro daquilo que se intitula como “eficácia negativa” da seletividade.

Além da perda arrecadatória, as consequências das mudanças jurídicas levaram a tributação sobre energia elétrica a se tornar mais regressiva do que a sistemática anteriormente estabelecida, na medida em que o benefício fiscal de redução de base de cálculo, previsto no art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA, cuja destinação, consoante os dados indicativos na análise POF/IBGE - 2018, aplicam-se às famílias com renda de “2-3 salários mínimos”, manteve-se intacto, o que fez diminuir o *gap* que existia entre as alíquotas de 25% e 15%.

Nesse diapasão, os dados da ANEEL demonstram que as famílias beneficiárias da Tarifa Social “subclasse residencial baixa-renda” que, nos termos da Lei Federal n. 12.212/2010, art. 2º, inciso I, compreendem, majoritariamente, as famílias inscritas no CadÚnico do governo federal cuja renda familiar mensal *per capita* seja menor ou igual a meio salário-mínimo mensal, consomem uma quantidade de quilowatts (140) que as enquadram na alíquota de 15%, sem olvidar a projeção de que, num futuro próximo, irão consumir ainda mais energia, de modo a saírem dos benefícios para adentrarem na alíquota normal de ICMS.

Como consequência disso, impõe-se a necessidade de estabelecer um novo marco regulatório na matéria em questão.

Nesse contexto, as propostas anexas contemplam as limitações jurídicas supramencionadas e se propõem a trilhar um sistema mais isonômico, buscando harmonizar essa atuação com a arrecadação tributária do ICMS. Com efeito, atribuem-se as cargas tributárias mais baixas ao consumo de energia elétrica das famílias enquadradas no conceito “subclasse residencial baixa renda”, a exemplo do que ocorre no Ceará e no Rio Grande do Sul.

Representativamente, de acordo com os dados da ANEEL, no Estado do Pará, em novembro/2023, registram-se 950.103 beneficiários, correspondendo a 41,82% das residências paraenses.

A nova regulamentação, portanto, atua em direção a restabelecer a progressividade do ICMS – Energia Elétrica, estabelecendo a alíquota de 12% aos consumidores “subclasse residencial baixa-renda”, independentemente de sua faixa de consumo, ao mesmo tempo em que introduz, atendendo as condições previstas na CF/88, art. 155, §2º, XII, c.c. Lei Complementar n. 24/75, art. 1º, a isenção aos beneficiários de “subclasse residencial baixa-renda”, quanto ao consumo de 1-100 quilowatts, vez que, em 2019, o Estado do Pará tornou-se signatário da autorização dada a essa isenção, prevista no Convênio ICMS n. 54/2007, por meio do Convênio ICMS n. 113/2019.

A isenção não impacta, fiscalmente, no orçamento do Estado do Pará, visto a existência da previsão isentiva do art. 205, do Anexo I, do RICMS-PA, nessa faixa de consumo, porém evitam-se problemas de interpretação jurídica, a respeito da tributação desses consumidores. Por outro lado, a alíquota de 12% impõe uma renúncia fiscal estimada na ordem de R\$ 159.701.053,82 (cento e cinquenta e nove milhões, setecentos e um mil, cinquenta e três reais e oitenta e dois centavos) ao ano, consoante a leitura decorrente dos dados ANEEL

O esforço fiscal vem em conjunto com a proposta de edição de um novo Decreto Estadual, o qual revogará o benefício do art. 206, do Anexo I, do RICMS-PA, vez que se encontra defasado, em razão das últimas mudanças jurídicas, e com o estabelecimento de um intervalo de tributação para os consumidores residenciais e rurais, monofásicos, entre 12% a 18,86%, no intervalo de consumo 101-150.

O estabelecimento desse intervalo de alíquotas atende à progressividade, fazendo com que o consumo de quilowatts gere a economia fiscal para atender aqueles que consomem menos, antes enquadrados na alíquota de 15%. Ressalta-se, nesse sentido, que a energia elétrica, de acordo com o POF/IBGE-2018, possui correlação diretamente proporcional com a renda das famílias.

Equilibra-se, portanto, a capacidade contributiva vs arrecadação tributária.

No aspecto do exame da seletividade, buscando dar mais justiça ao sistema tributário, e como forma de suprir os gastos que sucederão com as propostas acima e demais financiamento de políticas públicas redistributivas, procede-se com uma nova regulamentação para os bens com alíquotas superiores à modal (19%), compreendidos como de consumo supérfluo. Tais bens resultaram de uma pesquisa comparada entre as legislações de 10 estados da federação, distribuídos entre 2 entes de cada região geográfica do Brasil (norte, nordeste, centro-oeste, suldeste e sul).

Isto posto, os bens que serão incorporados à Lei Estadual n. 5.530/89, nas mesmas alíquotas de sua origem pesquisada, encontram-se a seguir descritos:

1. Automóveis de luxo (veículos classificados na NBM/SH como limousine) - Origem: Estado do Amazonas / Alíquota: 25%;
2. Aeronaves de esporte, recreação e lazer - Origem: Estado do Amazonas / Alíquota: 25%;
3. Artigos de antiquários - Origem: Estado do Amapá / Alíquota: 29%;
4. Asas delta, balões e dirigíveis, classificadas nas NCM's 88.01.10.0200 e 88.01.90.0100 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
5. Aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0900 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
6. Aparelhos transmissores e receptores (walkie-talkie), classificados no NCM 85.25.20.0104 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
7. Bronzeadores, classificados no NCM 3304 - Origem: Estado de Pernambuco. / Alíquota: 25%;
8. Bolas de tênis, classificadas na NCM 9506 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
9. Binóculos, classificados no código NCM 9005.10 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
10. Cachimbos (incluídos os seus forninhos) e piteiras (boquilhas) para charutos e cigarros e suas partes, classificados no código NCM 9614 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
11. Confetes e serpentinas, classificados no código NCM. 9505.90.0100 - Origem: Estado do Espírito Santo / Alíquota: 25%;

12. Desodorantes (desodorizantes) de ambiente preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
13. Drones, bem como suas partes e peças - Origem: Estado do Ceará / Alíquota: 28%;
14. Embarcações de esporte e de recreio, classificadas na posição 8903 da NCM - Origem: Estado do Mato Grosso do Sul / Alíquota: 25%;
15. Esquis aquáticos, classificados no código NCM. 95.06.29.0200 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
16. Isqueiros - Origem: Distrito Federal / Alíquota: 29%;
17. Motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos NCM's 87.11.30 a 87.11.50 - Origem: Estado de São Paulo / Alíquota: 25%;
18. Pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos, classificados no NCM 9506 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
19. Produtos de toucador preparados para animais, classificados no código NCM 3307 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25%;
20. Peleteria e suas obras e peleteria artificial, classificadas no Capítulo 43 da NCM - Origem: Estado do Paraná / Alíquota: 25%;
21. Rodas esportivas de automóveis - Origem: Estado do Ceará / Alíquota: 28%;
22. Raquetes de Tênis, classificados no código NCM 9506.51 - Origem: Estado de São Paulo/ Alíquota: 25%;
23. Tacos, bolas e outros equipamentos para golfe, classificados no código NCM 9506 - Origem: Estado de Pernambuco / Alíquota: 25; e
24. Trituradores doméstico de lixo, classificados no código NCM 8509.30 - Origem: Estado de São Paulo/ Alíquota: 25%.

É oportuno observar, nos termos da Constituição Federal/88, art. 150, inciso III, alínea “b” e “c”, as limitações do poder de tributação relativas à noventena e à anualidade, de modo que essas incorporações só produzirão efeitos em 2025.

Com essas medidas, espera-se que a legislação tributária paraense alcance um patamar superior na aplicação da seletividade, progressividade e isonomia fiscal, dentro da menor intervenção na arrecadação tributária do ICMS, sempre lembrando a lição de Nabais (2002) “os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são

auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual”.

2 MINUTA DO PROJETO DE REGULAÇÃO

2.1 Projeto de Lei

PROJETO DE LEI

LEI ESTADUAL Nº _____, ____ DE _____ DE 2024.

Altera dispositivos da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, que disciplina sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal – ICMS, e dá outras providências.

A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARÁ estatui e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, que disciplina sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal – ICMS, e dá outras providências, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“.....”

“**Art. 12.** (...)”

VII – a alíquota de 12% (doze por cento) no fornecimento de energia elétrica aos consumidores integrantes da “subclasse residencial baixa-renda”, nas condições definidas na Lei Federal n. 12.212/2010;

VIII – no fornecimento de energia elétrica aos consumidores residenciais e rurais, monofásico, quando o consumo compreender 101 a 150 quilowatts, na forma das alíquotas progressivas previstas no Anexo II desta Lei;

IX – a alíquota de 29% (vinte e nove por cento) aplicável nas operações internas com:

- a) isqueiros; e
- b) artigos de antiquário.

X – a alíquota de 28% (vinte e oito por cento) aplicável nas operações internas com:

- a) drones, suas partes e peças; e
- b) rodas esportivas de automóveis.

XI – a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) aplicável nas operações internas com:

- a) veículos de luxo classificados como limousine;

- b) aeronaves de esporte, recreação e lazer;
- c) asas delta, balões e dirigíveis, classificadas nas NCM's 88.01.10.0200 e 88.01.90.0100;
- d) aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0900;
- e) aparelhos transmissores e receptores (*walkie-talkie*), classificados no NCM 85.25.20.0104;
- f) bronzeadores, classificados no NCM 3304;
- g) bolas de tênis, classificados no código NCM 9506;
- h) binóculos, classificados no código NCM 9005.10;
- i) cachimbos (incluídos os seus forninhos) e piteiras (boquilhas) para charutos e cigarros e suas partes, classificados no código NCM 9614;
- j) confetes e serpentinas, classificados no código NCM. 9505.90.0100;
- k) desodorantes (desodorizantes) de ambiente preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes;
- l) embarcações de esporte e de recreio, classificadas na posição 8903 da NCM;
- m) esquis aquáticos, classificados no código NCM. 95.06.29.0200;
- n) motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos NCM's 87.11.30 a 87.11.50;
- o) pranchas de surfe, pranchas a vela e outros equipamentos para prática de esportes aquáticos, classificados no NCM 9506;
- p) produtos de toucador preparados para animais, classificados no código NCM 3307;
- q) peleteria e suas obras de peleteria artificial, classificadas no Capítulo 43 da NCM;
- r) raquetes de tênis, classificados no código NCM 9506.51;
- s) tacos, bolas e outros equipamentos para golfe, classificados no código NCM 9506; e
- t) trituradores domésticos de lixo, classificados no código NCM 8509.30.

§1º (...)

§2º São isentos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal – ICMS o fornecimento de energia elétrica dos consumidores integrantes da “subclasse residencial baixa-renda”, relativo ao consumo compreendido entre 1-100 quilowatts, nas condições definidas na Lei Federal n. 12.212/2010 (Convênio ICMS n. 54/07 e Convênio ICMS n. 113/19).”

“.....”

“ANEXO II À LEI ESTADUAL N. 5.530/89”

Consumo em Quillowatts	Alíquota aplicável	Consumo em Quillowatts	Alíquota aplicável
101	12,00%	126	16,17%
102	12,21%	127	16,30%
103	12,41%	128	16,43%
104	12,61%	129	16,56%
105	12,80%	130	16,68%
106	12,99%	131	16,81%
107	13,18%	132	16,93%
108	13,36%	133	17,05%
109	13,54%	134	17,17%
110	13,72%	135	17,29%
111	13,89%	136	17,40%
112	14,06%	137	17,52%
113	14,23%	138	17,63%
114	14,39%	139	17,74%
115	14,56%	140	17,85%
116	14,72%	141	17,96%
117	14,87%	142	18,06%
118	15,03%	143	18,17%
119	15,18%	144	18,27%
120	15,33%	145	18,37%
121	15,47%	146	18,47%
122	15,61%	147	18,57%
123	15,76%	148	18,67%
124	15,90%	149	18,77%
125	16,03%	150	18,86%

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, salvo quanto à produção de efeitos, especificamente, das alterações de que trata o art. 12, incisos IX, X e XI, Lei Estadual n. 5.530/89, de 13 de janeiro de 1989, que só deverão vigorar a partir de 1º de janeiro de 2025, em obediência ao disposto no art. 150, incisos III, alínea “b” e “c”, da Constituição Federal de 1988.

PALÁCIO DO GOVERNO, DATA.

Governador do Estado

2.2 Projeto decreto executivo estadual

DECRETO N° _____, ____ DE _____ DE 2024.

Altera dispositivos da Decreto Estadual n° 4.676, de 18 de junho de 2001, que aprova do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal – ICMS.

O GOVERNADOR DO ESTADO DO PARÁ, no uso da competência que lhe é conferida pelo art. 135, inciso V, da Constituição Estadual:

DECRETA:

Art. 1º O Decreto Estadual n. 4.676, de 13 de janeiro de 1989, que aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal – ICMS, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“.....”

“CAPÍTULO XXXII

DO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA CONSUMO RESIDENCIAL E RURAL.

Art. 206. REVOGADO.”

“.....”

Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio do Governo, ____ de _____ de 2024.

HELDER BARBALHO

Governador do Estado

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª Ed. rev. atual. e ampla. Salvador – Ed. JusPovivm, 2017.
- ALHO NETO, J. de S. Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, p. 201–225, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/334>. Acesso em: 27 mar. 2023.
- AMAPÁ. Secretaria de Estado da Fazenda do Amapá. **Lei Estadual n. 400/97**. Disponível em: <https://sigdoc.ap.gov.br/public/verArquivo.jsf?token=f58a821184ebad7bea2557d58e3db005&tid=04ec5c0f685001810d916d6cf910b77b>. Acesso em: 05 nov. 2023.
- AMAZONAS. Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas. **Decreto Estadual n. 20.686/99**. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm. Acesso em: 31 out. 2023.
- AMAZONAS. Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas. **Decreto Estadual número 45.973/22**. Disponível em: https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202022/DE%2045.973_22.htm. Acesso em: 31 out. 2023.
- AMAZONAS. Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas. **Lei Estadual Complementar número 19/97**. Disponível em: <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>. Acesso em: 31 out. 2023.
- ANEEL **Tarifa Social de Energia Elétrica**. Disponível em: https://www2.aneel.gov.br/aplicacoes_liferay/relatorios_de_qualidade_v2/. Acesso em: 23 jan. 2024.
- ANEEL **Tarifa Social**. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/tarifas/tarifa-social>. Acesso em: 12 set. 2023.
- ANEEL. **Relatório Mercado Cativo – SAMP (atualizado)**. Disponível em: <https://portalrelatorios.aneel.gov.br/luznatarifa/cativo>. Acesso em: 12 set. 2023.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria de Igualdade Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BACCEGA, Maria Aparecida. Inter-relações comunicação e consumo na trama cultural: o papel do sujeito ativo. In: CASTRO, Gisela Grangeiro da Silva; TONDATO, Marcia Perencin. **Caleidoscópio Midiático: o consumo pelo prisma da comunicação**. 2. ed. São Paulo: Espm, 2009. Cap. 1, p. 12 a 30.

BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAUDRILLARD, Jean. **A sociedade de consumo**. 70. ed. Rio de Janeiro: Elfos, 1995.

BITENCOURT, Caroline Müller. **Abordagens epistemológicas sobre democracia, políticas públicas e controle social [recurso eletrônico]** / Caroline Müller Bitencourt, Janriê Rodrigues Reck. – Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018. 153 p.

BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional – CTN**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 fev. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal de 1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 01 fev. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 01 fev. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Emenda Constitucional n. 01 de 1969**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 01 fev. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Emenda Constitucional n. 18 de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 01 fev. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal n. 11.203/21**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/114203.htm. Acesso em: 12 de set. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal n. 12.212/10**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12212.htm. Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal n. 8.742/93**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18742.htm. Acesso em: 03 nov. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RMS nº 28.227/GO**. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802394933&dt_publicacao=20/04/2009. Acesso em: 15 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.111/PA**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372677>. Acesso em: 15 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.929/DF**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur420075/false>. Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema nº 745**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 15 fev. 2023.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. **Interesse Público - Ip**, Belo Horizonte, v. 19, n. 104, p. 121-141, jul/ago. 2017.

CALMON, Sacha Navarro Coelho. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30º ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CEARÁ. Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. **Lei Estadual n. 12.670/96**. Fortaleza/CE. Disponível em: [https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6176-lei-n-12-670-de-30-12-96-d-o-de-30-12-96#:~:text=DE%2030.12.96\),-tamanho%20da%20fonte&text=Disp%C3%B5e%20acerca%20do%20Imposto%20sobre,%20D%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6176-lei-n-12-670-de-30-12-96-d-o-de-30-12-96#:~:text=DE%2030.12.96),-tamanho%20da%20fonte&text=Disp%C3%B5e%20acerca%20do%20Imposto%20sobre,%20D%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acessado em 06 abr. 2023.

CEARÁ. Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará. **Decreto Estadual n. 24.569/97**. Disponível em: <http://api2.sefaz.ce.gov.br/alfresco/AlfrescoWS/public/download?node=64636465363661342d356434362d346637312d383061392d6235373939376262643232642d5f2d736566617a5f6c656769735f757365722d5f2d354d79713549402d51564649>. Acesso em: 30 out. 2023.

CONSEFAZ. **Boletim da Arrecadação**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 25 jul. 2022.

CREÃO, Alexandre Brazão. **A Progressividade e seletividade do ICMS na energia elétrica no Pará ante a consideração do mínimo existencial**. Orientadora: Maria Stela Campos da Silva. 2018. 72 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Instituto de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Pará, Belém, 2018.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J.. **A essencialidade como princípio constitucional à tributação: sua aplicação pela seletividade**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

DÉNES, Gustavo Voeroes. **Cidadania fiscal, dos direitos humanos à seletividade: estudo com ênfase nos direitos econômicos e simulação de incidência do ICMS para alimentação no Estado de São Paulo**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. 72 f.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **In: MORAES, Alexandre de et al. Constituição Federal Comentada**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DISTRITO FEDERAL – DF. Secretaria do Estado da Fazenda do Distrito Federal. **Lei Estadual número 1.254/96**. Disponível em:

<https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/visualizar-legislacao?txtNumero=1254&txtAno=1996&txtTipo=5&txtParte=.&identificacao=Lei%20Ordin%C3%A1ria%20do%20DF%20n%C2%BA%201254%2F1996>. Acesso em 13 nov. 2023.

DISTRITO FEDERAL – DF. Secretaria do Estado da Fazenda do Distrito Federal. **Lei Estadual número 4.220/08**. Disponível em <https://ww1.receita.fazenda.df.gov.br/legislacao/visualizar-legislacao?txtNumero=4220&txtAno=2008&txtTipo=5&txtParte=>. Acesso em: 13 nov. 2023.

ESPÍRITO SANTO. Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo. **Lei Estadual número 7.000/01**. Disponível em: [https://sefaz.es.gov.br/Media/Sefaz/Receita%20Estadual/Legislacao/LEI%20N.%C2%B0%207.000%20-%20Atualizada%20\(2\).pdf](https://sefaz.es.gov.br/Media/Sefaz/Receita%20Estadual/Legislacao/LEI%20N.%C2%B0%207.000%20-%20Atualizada%20(2).pdf). Acesso em: 17 nov. 2023.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho**. Volume 125 de Cuadernos y Debates. Madrid/ES: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 65, n. 3, p. 37-58, set./dez. 2020. ISSN 2236-7284. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67065>. Acesso em: 03 fev. 2024.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade tributária**. 2006. 233 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História do direito tributário brasileiro: dos pais fundadores ao código tributário nacional**. Brasília: UniCEUB, 2020.

IBGE. **IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo**. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=7236>. Acesso em: 10 set. 2023.

IBGE. **Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF)**. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/6715>. Acesso em: 26 fev. 2023.

LINDBLOM, Charles E. **Muddling through. In: Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise** / Francisco G. Heidemann e José Francisco Salm, (Org.). Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2009.

MASCARO, Alysson Leandro. **Filosofia do Direito**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATO GROSSO DO SUL. Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso do Sul. Lei Estadual número 1.810/97. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/9b9e5fd2565751de042579cf004d33a6?OpenDocument>. Acesso em: 16 nov. 2023.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016 (Série IDP).

MEYER-PFLUG. Samantha Ribeiro; NEVES. Mariana Barboza Baeta. A proteção dos Direitos Fundamentais em face dos principais tributos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva;

CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e Direitos Fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MICHELLI, Leticia D’Aiuto de Moraes Ferreira. **A carga tributária do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços: a aplicação do princípio da seletividade nos medicamentos**. 2019. 156 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Saúde Pública) - Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2019.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista da Advocacia Geral da União**, Ano 01, n. 01, Mar-Jun/2002. Brasília: AGU, 2002.

PARÁ. **Decreto Estadual número 4.676/01**. Belém/PA. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf. Acesso em: 28 abr. 2023.

PARÁ. Secretaria da Fazenda do Estado do Pará. **Decreto Estadual número 2.476/22**. Belém/PA. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2022_02476.pdf. Acesso em: 22 jul. 2022.

PARÁ. Secretaria da Fazenda do Estado do Pará. **Decreto Estadual número 2.949/23**. Belém/PA. Disponível em: http://antigo.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2023_02949.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

PARÁ. Secretaria da Fazenda do Estado do Pará. **Lei Estadual número 5.530/1989**. Belém/PA. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/legislacao/estadual/10-leis-estaduais>. Acesso em 25 jul. 2022.

PARÁ. Secretaria da Fazenda do Estado do Pará. **Lei Estadual número 5.546/1989**. Belém/PA. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05546.pdf. Acesso em: 01 mar. 2023.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balanco Geral do Estado 2017**. Belém: SEFA, 2018. 358 p., Volume I 1 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Prestação de Contas do Governo do Estado. I. Título.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balanco Geral do Estado 2018**. Belém: SEFA, 2019. 393 p., Volume I. 1 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Prestação de Contas do Governo do Estado. I. Título.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balanco Geral do Estado 2018**. Belém: SEFA, 2019. 393 p., Volume I 1 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Prestação de Contas do Governo do Estado. I. Título.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balanco Geral do Estado 2019**. Belém: SEFA, 2020. 272 p., Análises e Comentários. 1 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Prestação de Contas do Governo do Estado. I. Título.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balanco Geral do Estado 2020**. Belém: SEFA, 2021. 358 p., Volume I. 1 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Prestação de Contas do Governo do Estado. I. Volume I.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balço Geral do Estado 2021**. Belém: SEFA, 2022. 685 p., Volume II. 1 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Prestação de Contas do Governo do Estado. I. Volume II.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balço Geral do Estado 2022**. Belém: SEFA, 2023. 700 p., Anexos ao Balço Geral do Estado. 1 - ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Prestação de Contas do Governo do Estado. I. Volume II.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO bimestre maio/junho**. Belém/PA. Disponível em: <http://antigo.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/bimestrais/2023/RREO-3-BIMESTRE---2023---ASSINADO.pdf>. Acesso em: 08 set. 2023.

PARANÁ. Secretaria de Fazenda do Estado do Paraná. **Lei Estadual n. 11.580/96**. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PERNAMBUCO. Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco. **Lei Estadual número 15.730/2016**. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016.htm#art15. Acesso em: 10 nov. 2023.

PINHEIRO, Maurício Mota Saboya. **As liberdades humanas como bases do desenvolvimento: Uma análise conceitual da abordagem das capacidades humanas de Amartya Sen**, Texto para Discussão, No. 1794, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2ª Ed. Novo Hamburgo: Editora FEEVALE, 2013.

RECK, Janriê Rodrigues. **O direito das políticas públicas: regime jurídico, agendamento, formulação, implementação, avaliação, judicialização e critérios de justiça**. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. **Decreto Estadual n. 37.699/97**. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em 26 out. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. **Lei Estadual n. 8.820/89**. Disponível em: [<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109360&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=](http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109360&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=). Acesso em: 26 out. 2023.

ROSSINI, Guilherme Melo. **Subsídios econômicos na hermenêutica tributária: da retórica intuitivista às considerações elasticidade-preço para o efetivo controle da seletividade**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017.

SAMPAIO, N. S. Princípio da Seletividade e sua Aplicação na Tributação do ICMS/PA sobre a Energia Elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 41, p. 341–359, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/535>. Acesso em: 04 fev. 2024.

SANTA CATARINA. Secretaria de Fazenda. **Lei Estadual n. 10.297/96**. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm. Acesso em: 28 abr. 2023.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Lei Estadual n. 6.374/89**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 28 abr. 2023.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Regulamento do ICMS/SP**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx>. Acesso em: 28 out. 2023.

SEN, Amartyan. *Desenvolvimento como Liberdade – 1ª Ed. – Companhia de Bolso*, 2010.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (org.). **Direito Tributário e Direitos Fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

SILVA, Rafael Vega Possebon da. **A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988**. 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho. **O Direito Financeiro e a redução das desigualdades**. São Paulo: Ed. D'Plácido, 2020.

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária**. 2016. 244 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

TAVARES, Francisco; SILVA, Gustavo. *A Ciência Política Diante do Novo Regime Fiscal: Para uma Agenda de Pesquisas sobre Democracia e Austeridade*. **DADOS**, Rio de Janeiro, v. 63, n. 2, e20180320, 2020.

TILBERY, H. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 10, p. 2969–3035, 1990. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/rdta/article/view/2002>. Acesso em: 10 fev. 2023.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

USP. Programa de Pós-Graduação em Projetos Educacionais de Ciências. **Disciplina de Elaboração de Textos, Aulas e Avaliações** Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4253919/mod_resource/content/1/T%C3%93PICO%](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4253919/mod_resource/content/1/T%C3%93PICO%20de%20Elabora%C3%A7%C3%A3o%20de%20Textos%20e%20Avalia%C3%A7%C3%B5es)

203%20-%20REVIS%C3%83O%20DA%20LITERATURA%2C%20RESUMO
e%20RESUMO%20ACAD%C3%8AMICO%20ou%20ABSTRACT.pdf. Acesso em: 07 abr.
2023.

VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos da Economia**. 7ª Ed. São Paulo: SaraivaUni, 2023.

APÊNDICE A – Emenda Constitucional N. 132/2023 (Reforma Tributária)

Durante as conclusões da presente pesquisa, em 20 de dezembro de 2023, o Congresso Nacional promulgou a EC n. 132/2023 (originada da EC n. 45/2019) que trata da reforma tributária dos impostos sobre o consumo no Brasil. Sinteticamente, a reforma propõe a criar um único tributo sobre o consumo intitulado como IVA (Imposto sobre Valor Agregado), subdividido-o em dois: o CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência federal, e o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência estadual, distrital e municipal, previsto no art. 156-A, da CF/88, o qual substituirá gradativamente o ICMS.

O presente Apêndice, portanto, tem como objetivo avaliar o impacto da reforma tributária na proposta apresentada na presente pesquisa.

Nos termos dos arts. 125 e 127, da ADCT, o IBS iniciará em 2026, sendo que somente em 2029 o ICMS será afetado, e de modo gradativo, até 2032 – *ex vi* do art. 128, da ADCT. Nesses moldes, durante os períodos de 2029 a 2032, o ICMS estadual será reduzido, nas razões, respectivamente, de 9/10 (2029), 8/10 (2030), 7/10 (2031) e 6/10 (2032).

Somente em 2033 restará completamente extinto o ICMS, na forma do art. 129, da ADCT.

Isto posto, o projeto-interventivo propõe a atuar nos exercícios de 2024 e 2025, a respeito do ICMS sobre energia elétrica e bens de consumo supérfluos, quando ainda estará vigente a atual sistemática, de modo que reforma tributária não impacta na proposta regulatória apresentada.