

## **PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE DO ICMS EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE: alíquotas aplicadas nas Regiões Sul e Sudeste sobre a energia elétrica**

Ione Santana<sup>1</sup>

Nayara Pessoa dos Santos<sup>2</sup>

Marilene de Carvalho Cantão<sup>3</sup>

### **RESUMO**

Este artigo demonstra como os estados das Regiões Sul e Sudeste aplicam o Princípio de Seletividade em função da essencialidade sobre o ICMS na energia elétrica, através da compreensão do texto constitucional e das diversas interpretações dos autores estudados. A metodologia usada para a pesquisa foi documental e bibliográfica onde se fez um estudo de caso em um hotel na Região Sul de Belo Horizonte, MG. Foram analisadas as notas fiscais (contas de energia elétrica), de março a outubro de 2016, com o objetivo de levantar os custos com energia elétrica, a partir da alíquota aplicada em cada estado, através de uma simulação. A pesquisa constatou que os estados pesquisados aplicam o Princípio de Seletividade pois aplicam alíquotas superiores sobre a energia elétrica, elevando os custos da energia elétrica, não apenas do hotel pesquisado, impactando negativamente o setor hoteleiro e conseqüentemente aumentando o seu custo.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Princípio da Seletividade. Energia Elétrica. Hotelaria.

### **INTRODUÇÃO**

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), segundo os dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), é o imposto que mais arrecada no Brasil. Foi fundamentado pela Constituição da República de 1988 e tem como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços. Costuma ser a principal fonte de arrecadação dos estados e suas alíquotas variam de estado para estado. (BRASIL,2016).

O ICMS caracteriza-se por ser indireto, não cumulativo e seletivo. Segundo o art. 155, § 2º, III, da Constituição da República de 1988, “o ICMS poderá

---

<sup>1</sup>Graduanda em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário UniBH – ione.santana10@gmail.com.

<sup>2</sup>Graduanda em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário UniBH – nayara.pesso@gmail.com

<sup>3</sup> Professora Orientadora. Contadora. Docente do Centro Universitário UniBH – marilene.cantao@prof.unibh.br

ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (cf. SARAIVA; CURIA; NICOLETTI, 2013, p. 56). Entre essas características, abordaremos sua seletividade em função da essencialidade sobre a energia elétrica.

A essencialidade da energia elétrica é determinada segundo dispõe a Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1989, art. 10, § 1º: a energia elétrica é uma atividade essencial, caracterizada como uma necessidade inadiável da sociedade e é uma mercadoria necessária à vida civilizada. A eletricidade possui importante papel no desenvolvimento de diversos setores econômicos do país, por exemplo, no setor de hotelaria. Seria impossível imaginar funcionamento deste setor sem o fornecimento de energia elétrica. (cf. BRASIL, 1989)

A rede hoteleira no Brasil possui um importante papel na economia e é responsável por cerca de 300 mil postos de trabalho. O setor é também um grande consumidor de bens industriais. Estima-se que, ao menos uma vez no ano, esse setor troque seus equipamentos, movimentando a economia dos estados e municípios. O setor de hospedagem atua como um efeito multiplicador na região onde atua, visto a necessidade de consumo de bens para a prestação do serviço e principalmente o consumo de energia elétrica. A Região Sudeste do Brasil se destaca por concentrar a maior parte da riqueza gerada por este segmento (cf. SEBRAE, 2014).

O presente artigo tem o objetivo de estudar o Princípio de Seletividade do ICMS em função da essencialidade, com foco nas alíquotas aplicadas sobre o fornecimento de energia elétrica. Diante do exposto, a problematização se baseia na seguinte pergunta: qual é o impacto financeiro que as diversas interpretações do Princípio de Seletividade, em função da essencialidade do ICMS, trazem para o ramo da hotelaria, considerando a autonomia dos estados em aplicar o citado princípio, com liberdade?

Neste sentido, este artigo visa verificar o efeito que as diversas interpretações do Princípio de Seletividade, em função da essencialidade do ICMS, traz para uma empresa do ramo hoteleiro, uma vez que os estados têm autonomia para aplicar o Princípio da Essencialidade.

Constituem objetivos específicos da pesquisa: comparar o tratamento dado por cada estado em relação à seletividade, em função da essencialidade da energia elétrica; levantar as alíquotas aplicadas sobre a energia elétrica nos estados

da Região Sul e Sudeste do país; analisar o consumo de energia elétrica e o ICMS incidentes sobre esse consumo em um hotel de Belo Horizonte, com um estudo de caso e, por fim, simular os custos com energia elétrica para este mesmo hotel, caso fosse situado nos outros estados das regiões estudadas.

Devido à elevada carga tributária incidente sobre o serviço de energia elétrica e o desconhecimento dos contribuintes do tipo Pessoa Jurídica sobre a correta aplicação deste princípio, o alcance deste trabalho reside na orientação de que poderá proporcionar principalmente aos hotéis localizados no Estado de Minas Gerais, visto a alta carga tributária de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e o elevado potencial de consumo deste serviço, por parte da rede hoteleira.

## **HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL**

A cobrança de tributos no Brasil está presente durante todo o desenvolvimento da sociedade. De acordo com Rezende (2010, p.16) “a cobrança de tributos no Brasil iniciou-se antes mesmo que se tivesse uma legislação própria. Como as terras pertenciam ao rei de Portugal, qualquer exploração de atividade econômica era entendida como um favor real, sujeita ao pagamento de tributos”. Nota-se que não existia a concepção de um estado preocupado com o bem comum, sendo todas as riquezas voltadas para a família real.

A criação de tributos no Brasil, em quase todo o contexto histórico, foi provocada unicamente pela necessidade de gerar riquezas. A cobrança inicialmente era feita de uma forma agressiva e repressiva. O abuso do poder na cobrança de tributos foi o motivo de grandes revoltas, fazendo com que ocorressem diversas reformas tributárias, amenizando a forma agressiva de cobrar tributos (cf. REZENDE, 2010). De acordo com Rezende (2010), o primeiro tributo pago no Brasil foi o Quinto, no qual a Igreja arrecadava em benefício próprio, cobrando a quinta parte da riqueza gerada pela extração da madeira pau-brasil. Com o advento da Revolução Industrial e a institucionalização do Direito Tributário, a forma de

cobrança de tributos começou a ser instituída por lei. O primeiro conceito legal do que vem a ser tributo foi determinado em 1966.

Determina a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecido como Código Tributário Nacional (CTN), art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (cf. SARAIVA; CURIA; NICOLETTI, 2013, p.675).

De acordo com Gomes (2015), a cobrança de tributos é de extrema necessidade para o Estado, visto que suas atividades e estruturas serão mantidas através do mesmo. Desta forma, cabe ao Estado estabelecer regras que determinem qual a parcela do capital privado que será destinada aos cofres públicos. (cf. GOMES, 2015).

A Constituição da República de 1988 trouxe essas normas, deveres e princípios a serem respeitados pelo Estado na instituição de tributos, podendo estes tributos serem classificados, conforme artigo 145 da Constituição da República de 1988, impostos, taxas e contribuição de melhoria.

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (cf. BRASIL, 1988)

## **O Sistema tributário nacional (Lei n. 5.172, de 1966)**

O ordenamento legal que rege a matéria é a lei n. 5.172/ 1966, também conhecido como Código Tributário Nacional, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (STN), a responsabilidade de instituir normas gerais de direito tributário, o conceito jurídico de tributos, a competência tributária e limitações aplicáveis à União, Estados e Municípios. (cf. COELHO, 2015).

O Sistema Tributário Nacional compreende todos os tributos existentes no país, amparados legalmente pela Constituição da República de 1988. O STN, além de elencar os tipos de tributos, também dispõe sobre os entes federados (estadual,

municipal ou federal) e suas competências no momento de legislar e administrar cada tributo. (cf. COELHO, 2015).

O STN também dispõe quanto à forma de incidência do imposto, podendo ser classificados em impostos diretos e indiretos. Os impostos diretos são aqueles incidentes diretamente sobre a renda. Os indiretos são aqueles embutidos no preço de mercadorias e serviços, sendo transferidos ao consumidor final. A Lei Complementar n. 87/96, conhecida como "Lei Kandir", alterada posteriormente pela Lei n. 92/97, Lei n. 99/99, Lei n. 102/00 e Lei n. 114/02, determina o ICMS como um imposto indireto. (cf. GOMES, 2015).

### **A evolução histórica do ICMS**

De acordo com Rezende (2009), o atual ICMS teve origem na Constituição da República de 1934 com o Imposto Sobre Vendas e Consignações dos Estados Federados, inicialmente intitulado como (IVC). Por sua vez, era considerado um tributo arcaico, por ser um imposto cumulativo e incidente sobre todo tipo de mercadoria, não podendo se creditar do imposto pago em operações anteriores. A fim de eliminar os efeitos negativos da cumulatividade na economia, surge a necessidade de reforma.

O IVC, em 1964, tornou-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que teve como principal característica a não cumulatividade. Porém, com a reforma, surge um fator negativo - a centralização da legislação do imposto pela União -. Dessa forma, os estados não teriam autonomia para legislar, culminando mais uma vez na necessidade de alteração no referido imposto que só vigoraria com a Constituição da República de 1988.

Conforme Rezende (2009, p.8),

a mudança mais importante trazida pela Constituição Federal de 1988 foi a ampliação da base de incidência do ICM, à qual foi incorporada à produção de petróleo e derivados, de energia elétrica, e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual.

Esses citados serviços possuíam legislação específica. Outra mudança de extrema importância identificada foi a autonomia adquirida pelos estados, de

poder fixar alíquotas internas do seu principal imposto, o ICMS. (cf. REZENDE, 2009).

## **O ICMS na Constituição da República de 1988**

O ICMS é principalmente regido pelo art. 155, II, da Constituição da República de 1988, onde as leis complementares federais e estaduais devem utilizar as suas determinações no momento de legislar.

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:  
I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;  
II- A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;  
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (cf. BRASIL, 1988)

De acordo com o supracitado artigo constitucional, o imposto passa a incidir sobre a circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação, sendo cada estado e o Distrito Federal competentes para legislar, sempre em consonância com a lei máxima.

O referido imposto caracteriza-se por ser não cumulativo, podendo o contribuinte se creditar no momento das compras e deduzir, no momento do pagamento do ICMS. Nos casos de isenção do imposto ou não incidência, conforme determinado na legislação, no momento de entrada das mercadorias ou serviços tomados o contribuinte não poderá utilizar tais créditos.

O art. 155, II, § 3º, da Constituição da República de 1988, prevê a seletividade do ICMS, concedendo ao legislador de cada estado a possibilidade de instituição de um novo regime de tributação através de alíquotas diferenciadas, determinando alíquotas menores para mercadorias e serviços essenciais e alíquotas

maiores para mercadorias e serviços supérfluos.

Com tais determinações, os estados aumentaram consideravelmente a sua arrecadação, visto que o imposto passa a ser não apenas sobre mercadorias, mas também nos serviços determinados em lei. O ICMS trouxe a possibilidade de aplicação de alíquotas distintas, que não era possível na aplicação do ICM, sendo possibilitada a permanência de alíquotas fixas para todo tipo de mercadoria ou optar por uma nova forma de tributação, optando pela seletividade. (cf. GOMES, 2015)

## **O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE**

A Constituição da República de 1988 dispõe no art. 155, §2º, III, o Princípio da Seletividade para o ICMS, onde reza “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. (cf. BRASIL, 1988).

O principal critério para atender a determinação constitucional é: quanto mais essencial para a sociedade for o uso da mercadoria ou serviço, menor será a alíquota do tributo aplicada sobre sua base de cálculo, mas a seletividade é também característica de outro tributo, o IPI (Imposto sobre produtos industrializados), que também norteado pela Constituição, e assim determinado por ela, este tributo deve ser seletivo em função da essencialidade do produto. (cf. ALEXANDRE, 2013).

A redação da Constituição diante destes tributos tornou-se objeto de discussão doutrinária, pois a dúvida que surgiu é saber se a seletividade do ICMS é facultativa ou não, tendo em vista que, em relação ao IPI, o legislador empregou o termo “será”, trazendo a ideia de que é obrigatório. De outro lado, para o ICMS, ele usou o termo “poderá ser”, cuja dúvida suscitou. (cf. MARQUES; ÂNGELO, 2012).

Antes de se entender a essencialidade do imposto, é necessário entender o processo de tributação que “consiste na distinção entre cargas tributárias, em razão de diferentes mercadorias e serviços, traduzidos basicamente em reduções de base de cálculo, distinções de alíquotas, créditos outorgados e demais incentivos fiscais”. (cf. PAULSEN; MELO, 2008, p.263)

De acordo com Aliomar Baleeiro (1977, p.90), “essencialidade refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país”. Sobre a

seletividade, Aliomar Baleeiro (2012, p.581) elucida: “Nos sistemas jurídicos em que se consagra o princípio da igualdade e da capacidade econômica, a seletividade impõe-se.”

Para Aliomar, os impostos que repercutem no consumidor, como é o caso do ICMS, torna-se difícil classificar de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para consumo. (cf. BALEEIRO, 2012).

Já Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Constitucional tributário, expõe sua opinião no diz respeito à seletividade do ICMS. “Nos termos da vigente Constituição Federal este Imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa.” (cf. MACHADO, BRITO, 2015, p.357).

Ao afirmar que a essencialidade do ICMS é facultativa, Hugo de Brito (2015) explica que o legislador dá liberdade para os estados, quando impõe que o imposto poderá ser seletivo, e não que deve ser seletivo como é o caso do IPI, em função de sua essencialidade. Ele explica ainda que “Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial” (cf. MACHADO, BRITO, 2015, p.358).

Hugo Machado de Brito afirma que o sentido da palavra “essencial”, aqui utilizada, é absolutamente necessário, ou seja, indispensável para que se tenha minimamente uma sociedade justa. Assim ele conclui que o critério da essencialidade do ICMS, indicado na legislação, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para sociedade. Em sua opinião, “mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós”. (cf. MACHADO, BRITO, 2015, p.359). Portanto os estados que optam por alíquotas diferenciadas devem respeitar a seletividade das mercadorias e serviços, atribuindo às alíquotas menores que as aplicadas em supérfluos, sendo supérfluos todos os bens e serviços que não são importantes para a sobrevivência e desenvolvimento econômico.

Em desacordo com a opinião de Baleeiro, o autor José Eduardo de Melo, em sua obra *ICMS- Teoria e Prática*, não ignora a facultatividade do ICMS no texto constitucional, mas explica que a seletividade do ICMS deve seguir nos mesmos critérios direcionados ao IPI na Constituição da República. Embora o termo “poderá”

não imponha a obrigatoriedade e sim a permissão, o que se impõe são os inúmeros dogmas constitucionais que norteiam o Princípio da Seletividade, não podendo os estados desta forma, usar de oportunidade simplesmente para o termo que foi utilizado pelo legislador para práticas abusivas. (cf. MELO, 2008).

Observando as opiniões dos autores citados, em conjunto com a análise da evolução histórica dos tributos e, principalmente a evolução do ICMS, não restam dúvidas que, assim como é para o IPI, a aplicação do Princípio de Seletividade no ICMS, torna-se obrigatório pelo legislador. Não sendo a aplicação deste princípio uma mera faculdade, a mercê dos convênios criados pelos estados, mas sim uma obrigação a ser cumprida. (cf. CARRAZZA, 2009).

Carrazza (2009) dispõe que o antigo ICM (atual ICMS), inicialmente possuía alíquota única para todas as mercadorias. Na convergência para o atual ICMS, o Poder Executivo concedeu a faculdade ao legislador de cada estado, permanecer com alíquotas fixas como ocorria no ICM ou alterar para a nova regra de ICMS. Uma vez aderida a nova legislação do ICMS, os estados deveriam seguir conforme a lei, e assim aplicar alíquotas maiores para mercadorias e serviço supérfluos e alíquotas menores para mercadorias e serviços essenciais.

## **A ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL**

Conforme a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), no Brasil, a principal fonte de energia elétrica é gerada pela força das águas dos rios e lagos, correspondendo a 75% da produção de energia do país, existindo outras fontes como: energia eólica e termoeletrica. Estas últimas, por sua vez, ainda se encontram em evolução, predominando, no Brasil, a energia gerada pelas hidrelétricas. (cf. ANEEL, 2008).

De acordo com a ANEEL (2008, p.7) “o sistema elétrico do país é composto pelo Sistema Interligado Nacional (SIN) - uma grande rede de transmissão que permite o trânsito de energia entre as regiões do Brasil - [...]”.

Em conformidade com o Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), o SIN possui uma grande predominância de hidrelétricas, sendo formado principalmente por empresas da das Regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste

e parte da região Norte do país. Este sistema possui diversos envolvidos, desde geradoras de energia, até as distribuidoras que fazem o efetivo fornecimento da mercadoria. (cf. ANEEL, 2008).

Nas décadas de 70 e 90, a tarifa de energia elétrica era única em todo o território brasileiro, os consumidores dos diversos estados pagavam o mesmo valor pela energia consumida, independente da produção efetuada por cada concessionária, o que gerava um desequilíbrio econômico pois as empresas que não demonstravam resultados lucrativos eram mantidas por unidades lucrativas e pelo Governo Federal, gerando desequilíbrio econômico e incapacidade para novos investimentos. (cf. ANEEL, 2008).

Visto o desequilíbrio econômico, houve a necessidade de mudanças no setor, passando o controle exclusivo das empresas estatais, ou seja, pleno do governo, e dando abertura para a entrada de novos agentes e investidores no controle, cuja nova e complexa estrutura exigiu a criação de órgãos regulamentadores como a ANEEL, sendo vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME). (cf. ANEEL, 2008).

A edição da Lei 8.631/93(24) colocou fim à uniformização tarifária e à remuneração garantida. A partir desta lei, cada estado reflete a suas particularidades, principalmente a tributária no momento de compor a tarifa de energia. Na tarifa de energia elétrica, cobrada dos consumidores, está incluso o custo de produção de energia, o transporte de energia e os tributos estaduais. (cf. ANEEL, 2008).

## **A energia elétrica em Minas Gerais**

Minas Gerais é produtor de energia elétrica, e a mais produzida é a hidrelétrica, gerada pela força do rio, que por meio da hidrelétrica se transforma em energia. A principal companhia de distribuição de energia de Minas Gerais é a Companhia Energética de Minas (CEMIG). Fundada nos anos 50, exerce atividade de distribuição, comercialização e transmissão de energia elétrica, distribuição de gás natural, através da empresa Gasmig, entre outros produtos.

A CEMIG tem o seu sistema interligado assim como as demais regiões, desta forma ela adquire energia de outras concessionárias quando necessário, e quando sua produção de energia excede, ela também repassa a outras regiões.

A energia produzida por Minas Gerais nem sempre é suficiente para abastecer todo o Estado. A cidade de Belo Horizonte, por exemplo, é abastecida por várias hidrelétricas. Minas Gerais compra energia do estado do Paraná, da grande usina Hidrelétrica Itaipu binacional. (cf. CEMIG, 2016).

### **A Essencialidade da energia elétrica**

Na sociedade em que se vive, a energia elétrica é, sem dúvida, essencial para a vida. Sem ela, a sociedade voltaria à Pré-História e sofreria um caos com a sua falta, pois, no atual cenário de vida moderna, em quase todos os processos de vida da sociedade a energia elétrica está presente. Com a falta dela, por exemplo, o trânsito das cidades pararia equipamentos hospitalares não funcionariam e muitas vidas seriam perdidas. O mercado financeiro ruiria em pouco tempo. Outros processos de suma importância para vida cotidiana sofreriam danos pela falta da energia elétrica.

A energia elétrica é, sem dúvida, um bem essencial para toda a sociedade, e como tantos outros produtos e mercadorias incide também sobre ela o ICMS, além de outros tributos, e por obter a característica da essencialidade, tributação, mas diferenciada. (cf. BERGAMINI, 2014).

### **A incidência do ICMS sobre a energia elétrica**

A incidência do ICMS sobre a energia elétrica torna-se evidente no § 3º do art. 155 da Constituição de 88.

Art. 155 § 3.º À exceção dos impostos de que trata o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

(cf. SARAIVA; CURIA; NICOLETTI, 2013, v.10, pág.56).

O texto constitucional, juntamente com a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 dispõe sobre imunidade em operações interestaduais de energia elétrica quando destinada à industrialização ou comercialização, sendo os demais casos tributados normalmente. Tratando-se do fato gerador, o Código Tributário Nacional determina que o ICMS incidirá sobre a produção de energia, a circulação, a distribuição, sendo a colocação da mercadoria dentro do estabelecimento consumidor e o consumo. (cf. BRASIL, 1966).

Quanto à base de cálculo do imposto, o art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 dispõe “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; [...]”. Sendo as alíquotas determinadas por cada estado, incidente sobre o valor de consumo de cada estabelecimento.

## **O TRATAMENTO LEGAL DADO PELOS ESTADOS DO SUL E SUDESTE SOBRE A ALÍQUOTA DE ICMS INCIDENTE NA ENERGIA ELÉTRICA**

Para fins tributários, a energia elétrica é considerada mercadoria e os estados devem cobrar o ICMS nas contas de energia elétrica. O artigo 155 da Constituição da República de 1988 determina que cada estado tem o direito de legislar acerca do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), em obediência à Lei Máxima e, conseqüentemente, em concordância ao Princípio de Seletividade. (cf. ALVES, 2013). O Quadro 1 expõe acerca das alíquotas aplicadas por cada estado sobre o serviço de energia elétrica.

**Quadro 1**

Comparativo das alíquotas do ICMS incidentes sobre a energia elétrica nos estados da Região Sul e Sudeste do Brasil (continua)

| Estados      | Leis e Regulamentos  | Consumo  | Alíquotas |
|--------------|--|--|-----------|
| MINAS GERAIS | Lei n. 6.763/75 e o Regulamento do ICMS (RICMS, de 2002) - CEMIG | Operações com mercadorias e prestação de serviço | 25%       |
| MINAS        | (-)  | Consumo residencial                              | 30%       |

|                   |  |  |           |
|-------------------|--|--|-----------|
| GERAIS            | (-)  | Consumidores industriais e rurais                                  | 18%       |
| RIO DE JANEIRO    | Lei n. 2.657/96 - LIGHT  | Residencial até 50 kwh/mês   | Isento    |
|                   | (-)  | Residencial até 300 kwh  | 18%       |
|                   | (-)  | Demais classes comercial, serviço e indústria até 300 kwh          | 20%       |
|                   | (-)  | Todas as classes, comercial, serviço e indústria acima de 300 kwh  | 29%       |
| SÃO PAULO         | Lei n. 6.374/89 (RICMS, de 2000) –CPFL   | Conta residencial consumo mensal de até 200 (duzentos) kwh         | 12%       |
|                   | (-)  | Conta residencial consumo mensal acima de 200 (duzentos) kwh       | 25%       |
|                   | (-)  | Demais classes qualquer consumo                                    | 18%       |
| ESPÍRITO SANTO    | Decreto n. 1.090-R, de 25/10/02 - EPD ECELSA   | Residencial até 50kwh  | Isento    |
|                   | (-)  | Residencial acima de 50 kwh  | 25%       |
|                   | (-)  | Indústria, comercial, serviço até 50 kwh                           | 12%       |
|                   | (-)  | Indústria, comercial, serviço acima de 50 kwh                      | 25%       |
| PARANÁ            | RICMS - Aprovado pelo Decreto n. 6.080, de 28/09/12, atualizado até o Decreto n. 5.099, de 21/9/2016 – Distribuidora COPEL | Energia elétrica destinada à eletrificação residencial e rural     | 25%       |
|                   | (-)  | Para as demais classes, prestação de serviço, indústria e comércio | 29%       |
| SANTA CATARINA    | Lei n. 10.297, de 26/12/96 e RICMS - SC. Lei n. 7.547, de 27/10/89 - SELEC   | Residencial até 150 kwh  | 12%       |
|                   | (-)  | Residencial acima de 150 kwh                                       | 25%       |
|                   | (-)  | Para as demais classes, prestação de serviço, indústria e comércio | 25%       |
| RIO GRANDE DO SUL | Decreto n. 37.699, de 26/08/97 (RICMS). AES - AES Eletropaulo  | Residencial  | 12% e 25% |
|                   | (-)  | Comercial serviços e outras atividades                             | 25%       |
|                   | (-)  | Indústria  | 17%       |

Fonte: Dados da Pesquisa

(continuação)

## BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS

Originários de lei ou normas específicas, os benefícios e os incentivos fiscais têm as mesmas características, ambos têm a função de reduzir ou eliminar o ônus tributário. (cf. SEBRAE, 2011). No Brasil, a Constituição da República de 1988 determina a intervenção dos estados em diversos setores da economia, conforme previsto no artigo 174 da Constituição da República.

Art. 174 Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. [...]

Caberá à Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, regular como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos, determinar a competência e estipular limitações no momento de tributar, fazer atuar as disposições constitucionais, buscando a primazia do equilíbrio entre estados e municípios. (cf. COELHO, 2015).

“É de responsabilidade do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto”. (cf. BRASIL, 2016)

Nos estados, é comum a permissão de incentivos e benefícios fiscais no que refere ao ICMS. Mas, embora possuam na prática os mesmos efeitos, existem diferenças quanto as suas finalidades. (cf. BRASIL, 2010).

Os benefícios fiscais é um regime especial de tributação, ou seja, uma exceção à regra geral de tributação, onde estados concedem a um determinado grupo de contribuintes vantagens em forma de redução das alíquotas, isenções, amortizações entre outros. Já os incentivos fiscais visam desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade. Logo os incentivos tributários induzem resultados diretos, buscando promover o bem comum, os incentivos são aplicados na forma de redução dos impostos ou a isenção da cobrança. (cf. BRASIL, 2010).

É de suma importância ressaltar essa diferença quanto as suas finalidades, pois o benefício fiscal visa atender o interesse público de qualquer ordem, enquanto o incentivo fiscal visa atender o interesse de ordem econômica e social, com o objetivo de reduzir preços de produtos, geração de empregos,

aumento de salários, entre outros. (cf. BRASIL, 2010).

### **Incentivo concedido sobre a energia elétrica destinada a rede hoteleira**

Sabe-se que os benefícios fiscais são utilizados pelo os estados a fim de controlar setores econômicos. Para que isso aconteça, são criados os convênios que concedem incentivos e benefícios fiscais, na forma de redução das alíquotas, isenção do imposto entre outros. É comum, no Brasil, a área de desenvolvimento ao Turismo receber incentivos fiscais, por exemplo. Os hotéis e pousadas, instaladas no Amazonas, obtiveram isenção de ICMS através do Convênio ICMS 35, de 8 de abril de 2016. O Estado do Amazonas teve autorização para conceder isenção do ICMS nas saídas de energia elétrica destinadas a rede hoteleira do Amazonas, beneficiando as operações que iniciem e se destinem para consumidores amazonense. (cf. STRÖMDAHL,2006)

Convênio ICMS 35, de 8 de abril de 2016

Publicado no DOU de 13.04.16, pelo Despacho 55/16.

Ratificação nacional no DOU de 29.04.16, pelo Ato Declaratório 6/16.

Autoriza o Estado do Amazonas a conceder isenção do ICMS nas saídas internas de energia elétrica destinadas à rede hoteleira.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 160ª Reunião Ordinária, realizada em Manaus, AM, no dia 8 de abril de 2016, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

#### **C O N V Ê N I O**

**Cláusula primeira** Fica o Estado do Amazonas autorizado a conceder isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS nas saídas internas de energia elétrica destinadas à rede hoteleira amazonense.

**Parágrafo único.** A concessionária de energia elétrica deverá promover o desconto correspondente ao benefício no valor da energia cobrada do hotel, equivalente ao imposto dispensado, com a indicação desse desconto no respectivo documento fiscal.

**Cláusula segunda.** Para concessão do benefício previsto na cláusula primeira, o hotel interessado deverá cumprir as condições estabelecidas pela legislação do Estado.

**Cláusula terceira** O disposto neste convênio aplica-se igualmente às pousadas e albergues.

**Cláusula quarta.** Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos por 12 (doze) meses (BRASIL, 2016, grifos nossos).

De acordo com o Governador do Amazonas, é uma forma do estado ajudar o setor a enfrentar a crise, visto o alto investimento efetuado pelo mesmo, com o objetivo de atender a Copa do Mundo, e o alto nível de empregabilidade

gerado por este no Estado Amazonense. (cf. PORTAL DO AMAZONAS, 2016).

Assim como a rede hoteleira do Amazonas, os estados da Região Sul e principalmente os do Sudeste do país investiram milhões de reais para os eventos esportivos, mas não obtiveram benefícios de isenção de ICMS na energia elétrica.

Sem o reconhecimento dos governadores estaduais da Região Sul e Sudeste, quanto a necessidade de redução do imposto ICMS sobre a energia elétrica, os Estados do Rio de Janeiro, de São Paulo e, em menores proporções, o de Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul, ajuizaram ações contra o Poder Estatal, visto as elevadas alíquotas sobre a energia elétrica, uma mercadoria de extrema necessidade para o funcionamento deste setor econômico, que ocasiona grande impacto nos custos. (cf. SATHLER, 2014)

O convênio concedido no Amazonas e as diversas ações ajuizadas no Brasil contra o Poder Estatal se relacionam diretamente com a seletividade, pois a energia elétrica é consumida por todo o setor hoteleiro, seja o hotel situado no Amazonas ou em qualquer outro estado brasileiro, o consumo de energia elétrica se torna essencial para funcionamento dos hotéis, logo este benefício fiscal, concedido ao setor hoteleiro, torna este serviço essencial.

O benefício fiscal concedido ao setor hoteleiro no Estado Amazonense foi de extrema necessidade, tornando assim essencial sua concessão, pois do contrário, toda população daquela região sofreria com a falta de emprego, entre outras perdas que o Estado teria.

## **METODOLOGIA**

O desenvolvimento do tema proposto foi realizado através de pesquisa bibliográfica e documental, pois implicando no levantamento de dados de várias fontes, como: livros, publicações, artigos e legislação. Assim como afirma Lakatos (2007, p.43) “a pesquisa bibliográfica trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada” [...] e “sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto”. A pesquisa foi também descritiva, tendo em vista que se fez um estudo de caso com a utilização de métodos qualitativos, conforme Lakatos (2011, p.269), “a metodologia qualitativa

preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos”.

A coleta e análise dos dados foi realizada através de uma análise de notas fiscais (contas de energia elétrica), do período de março a outubro de 2016, com o objetivo de mostrar como os estados têm aplicado o ICMS sobre a energia elétrica, em face do Princípio de Seletividade em função da essencialidade.

O estudo de caso foi realizado em um hotel do Estado de Minas Gerais, localizado na Região Sul, no município de Belo Horizonte, pertencente a uma rede sólida e ampla, distribuída em todo o país. A escolha do hotel se deu pela abertura dada pelo mesmo para realização da pesquisa com objetivo de verificar como é feita a tributação de ICMS sobre o consumo de energia elétrica do mesmo, tendo em vista as diversas interpretações do princípio de seletividade em função da essencialidade e o impacto financeiro que a atual tributação traz para o mesmo e demonstrar os resultados que uma possível redução deste imposto ocasionaria.

Os procedimentos realizados para a pesquisa foram: a) extração de dados da nota fiscal de energia; b) análise da tributação de ICMS incidente no valor total; c) simulação de cálculo do valor da conta de energia elétrica, levando-se em consideração a alíquota aplicada por cada estado.

## **DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA**

O hotel pesquisado faz parte de uma rede hoteleira fundada em 1919, inicialmente localizada no Texas e, atualmente sediada em Beverly Hills na Califórnia. Possui cerca de 2.500 hotéis espalhados pelo mundo, além de possuir diversas marcas no ramo estudado. No Brasil, possui três sedes que se encontram situadas nos Estados de Minas Gerais (MG), Rio de Janeiro (RJ) e São Paulo (SP). O primeiro hotel da marca no país foi instalado na Cidade de Belo Horizonte em março de 2016, sendo fruto de uma conversão de um hotel já existente na Região Sul de Belo Horizonte, onde passou a utilizar a marca internacional da rede hoteleira estudada.

A rede no Brasil é gerida por uma administradora oficial que representa a marca e todos os hotéis da rede seguem padrões internacionais de excelência. Possui acomodações modernas e espaçosas com equipamentos de alta qualidade.

A unidade de Belo Horizonte conta com 272 suítes, 03 (três) salas com espaço flexível para reuniões e palestras, com a capacidade de acomodação para 300 convidados, sendo todas elas equipadas com aparelhos de ar condicionado.

Com uma estrutura grande e de qualidade observou-se que a unidade de Belo Horizonte tem um elevado consumo de energia elétrica. Para obter o resultado da pesquisa é primordial analisar o histórico de consumo e demanda de energia elétrica dos últimos 08 (oito) meses, sendo o período de março a outubro de 2016, além da alíquota de ICMS incidente sobre esse consumo, as quais foram fornecidas pela CEMIG, através de solicitação feita pelo hotel.

Primeiramente foi levantado o valor total da nota fiscal (conta de energia elétrica) e a alíquota do ICMS incidente sobre os valores pagos pelo hotel nos últimos 8 meses. Para que fosse possível a simulação dos custos de energia elétrica do hotel estudado nos Estados da Região Sul e Sudeste do Brasil, fez-se necessário o levantamento do valor da base de cálculo do referido imposto. Esta simulação consistiu em aplicar a alíquota usada por cada estado estudado sobre a base de cálculo encontrada no estudo de caso.

Através da Tabela 1, é possível demonstrar resumidamente as alíquotas aplicadas sobre a energia elétrica destinada a rede hoteleira de cada estado.

**Tabela 1**

Demonstrativo das alíquotas aplicadas por cada estado sobre a energia elétrica

| Estados           | Alíquotas |
|-------------------|-----------|
| Minas Gerais      | 25%       |
| São Paulo         | 18%       |
| Rio de Janeiro    | 29%       |
| Paraná            | 29%       |
| Espírito Santo    | 25%       |
| Santa Catarina    | 25%       |
| Rio Grande do Sul | 25%       |

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que o Estado de Minas Gerais aplica uma alíquota de 25% sobre o a energia elétrica destinada aos hotéis, desta forma o custo efetivo do hotel com energia elétrica, no período estudado, é R\$323.091,31. Deste valor, R\$80.772,83 refere-se ao imposto de ICMS que incide sobre a base de cálculo de R\$242.318,48.

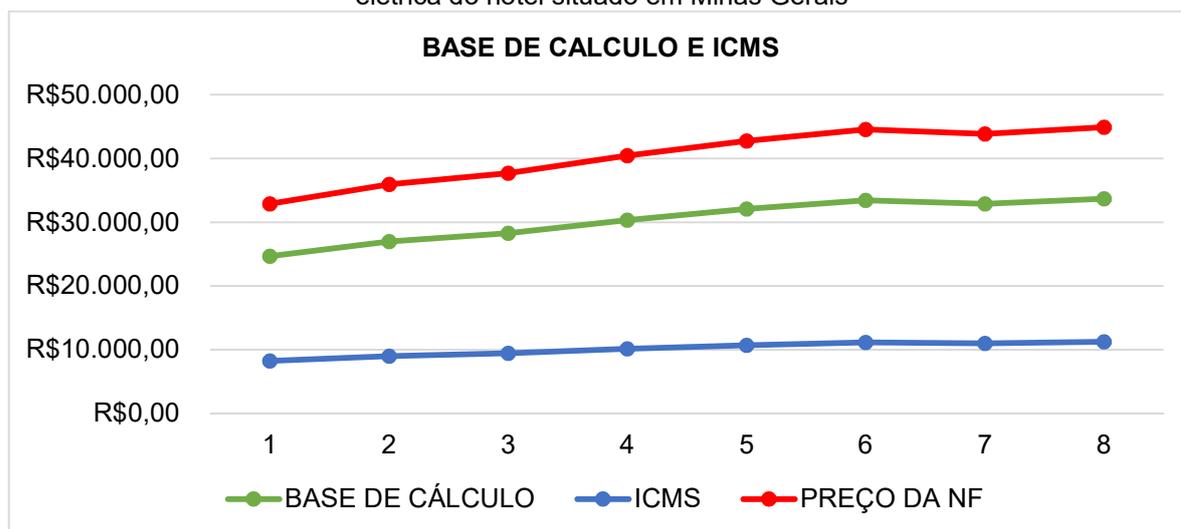
**Tabela 2**

Base de cálculo e valor do imposto incidente na conta de energia elétrica do hotel situado em Minas Gerais

| Mês    | Alíquota | Base de cálculo | ICMS         | Preço da NF   |
|--------|----------|-----------------|--------------|---------------|
| mar/16 | 25%      | R\$24.674,19    | R\$8.224,73  | R\$32.898,92  |
| abr/16 | 25%      | R\$26.959,34    | R\$8.986,45  | R\$35.945,79  |
| mai/16 | 25%      | R\$28.267,22    | R\$9.422,41  | R\$37.689,63  |
| jun/16 | 25%      | R\$30.328,16    | R\$10.109,39 | R\$40.437,54  |
| jul/16 | 25%      | R\$32.072,90    | R\$10.690,97 | R\$42.763,87  |
| ago/16 | 25%      | R\$33.438,41    | R\$11.146,14 | R\$44.584,54  |
| set/16 | 25%      | R\$32.889,78    | R\$10.963,26 | R\$43.853,04  |
| out/16 | 25%      | R\$33.688,49    | R\$11.229,50 | R\$44.917,98  |
| TOTAL  | (-)      | R\$242.318,48   | R\$80.772,83 | R\$323.091,31 |

Fonte: Dados da CEMIG

Gráfico 1 – Demonstrativo da base de cálculo e valor do imposto incidente na conta de energia elétrica do hotel situado em Minas Gerais



Fonte: Dados da pesquisa

A alíquota aplicada sobre a energia elétrica no Estado de São Paulo é de 18%, sendo inferior a alíquota aplicada em Minas Gerais, porém este Estado atua em desacordo com o Princípio de Seletividade, visto que aplica alíquotas iguais sobre mercadorias essenciais e supérfluas. Mesmo em discordância com o Princípio de Seletividade, o impacto financeiro no custo com energia elétrica utilizada pelo hotel situado em São Paulo seria de R\$295.510,34, tendo uma redução de 9% no custo total.

**Tabela 2**

Simulação da tributação de ICMS sobre a energia elétrica no estado de São Paulo

| Mês | Alíquota | Base de Cálculo | ICMS | Valor da Conta |
|-----|----------|-----------------|------|----------------|
|-----|----------|-----------------|------|----------------|

|         |     |               |              |               |
|---------|-----|---------------|--------------|---------------|
| mar./16 | 18% | R\$24.674,19  | R\$5.416,29  | R\$30.090,48  |
| sbr./16 | 18% | R\$26.959,34  | R\$5.917,90  | R\$32.877,25  |
| mai./16 | 18% | R\$28.267,22  | R\$6.205,00  | R\$34.472,22  |
| jun./16 | 18% | R\$30.328,16  | R\$6.657,40  | R\$36.985,55  |
| jul./16 | 18% | R\$32.072,90  | R\$7.040,39  | R\$39.113,30  |
| ago./16 | 18% | R\$33.438,41  | R\$7.340,14  | R\$40.778,54  |
| set./16 | 18% | R\$32.889,78  | R\$7.219,71  | R\$40.109,49  |
| out./16 | 18% | R\$33.688,49  | R\$7.395,03  | R\$41.083,52  |
| TOTAL   | (-) | R\$242.318,48 | R\$53.191,86 | R\$295.510,34 |

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que os Estados de Rio de Janeiro e Paraná possuem alíquotas iguais de 29% aplicadas sobre a energia elétrica. Devido à alta tributação, estima-se que o custo do hotel, se situado nestes estados com energia elétrica seria de R\$341.293,64, elevando-se os custos aproximadamente em 5,63%, o que equivale a um valor de R\$18.202,33, se comparado a Minas Gerais.

**Tabela 3**

Simulação da tributação de ICMS sobre a energia elétrica no estado do Rio de Janeiro e Paraná

| Mês     | Alíquota | Base de Cálculo | ICMS         | Valor da Conta |
|---------|----------|-----------------|--------------|----------------|
| mar./16 | 29%      | R\$24.674,19    | R\$10.078,19 | R\$34.752,38   |
| abr./16 | 29%      | R\$26.959,34    | R\$11.011,56 | R\$37.970,90   |
| mai./16 | 29%      | R\$28.267,22    | R\$11.545,77 | R\$39.812,99   |
| jun./16 | 29%      | R\$30.328,16    | R\$12.387,56 | R\$42.715,71   |
| jul./16 | 29%      | R\$32.072,90    | R\$13.100,20 | R\$45.173,10   |
| ago./16 | 29%      | R\$33.438,41    | R\$13.657,94 | R\$47.096,35   |
| set./16 | 29%      | R\$32.889,78    | R\$13.433,85 | R\$46.323,63   |
| out./16 | 29%      | R\$33.688,49    | R\$13.760,09 | R\$47.448,57   |
| TOTAL   | (-)      | R\$242.318,48   | R\$98.975,15 | R\$341.293,64  |

Fonte: Dados da Pesquisa

Os Estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Espírito Santo têm alíquotas 25%, compatíveis com estado de Minas Gerais. Nesta comparação, o hotel não teria alteração no seu custo. O valor do imposto a ser pago seria de R\$80.772,83 e custo total com a energia seria de R\$323.091,31.

**Tabela 4**

Base de cálculo e simulação da aplicação ICMS sobre a NF dos últimos 8 (oito) meses com base em uma alíquota de 25% nos Estados do Espírito Santo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul

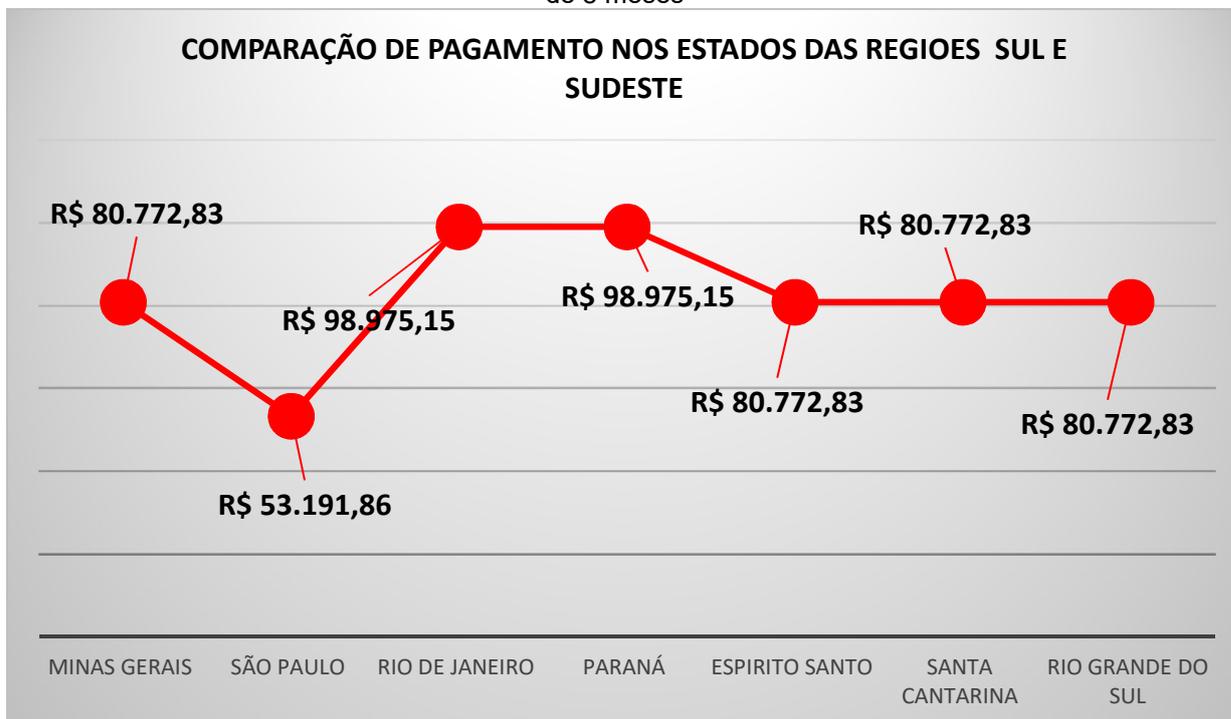
| Mês     | Alíquota | Base de Cálculo | ICMS         | Valor da Conta |
|---------|----------|-----------------|--------------|----------------|
| mar./16 | 25%      | R\$24.674,19    | R\$8.224,73  | R\$32.898,92   |
| abr./16 | 25%      | R\$26.959,34    | R\$8.986,45  | R\$35.945,79   |
| mai./16 | 25%      | R\$28.267,22    | R\$9.422,41  | R\$37.689,63   |
| jun./16 | 25%      | R\$30.328,16    | R\$10.109,39 | R\$40.437,54   |

|              |            |                      |                     |                      |
|--------------|------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| jul./16      | 25%        | R\$32.072,90         | R\$10.690,97        | R\$42.763,87         |
| ago./16      | 25%        | R\$33.438,41         | R\$11.146,14        | R\$44.584,54         |
| set./16      | 25%        | R\$32.889,78         | R\$10.963,26        | R\$43.853,04         |
| out./16      | 25%        | R\$33.688,49         | R\$11.229,50        | R\$44.917,98         |
| <b>TOTAL</b> | <b>(-)</b> | <b>R\$242.318,48</b> | <b>R\$80.772,83</b> | <b>R\$323.091,31</b> |

Fonte: Dados da Pesquisa

Através do Gráfico 2 demonstra-se, de forma geral, o valor total que o hotel pagaria se localizado nos estados da região sul e sudeste.

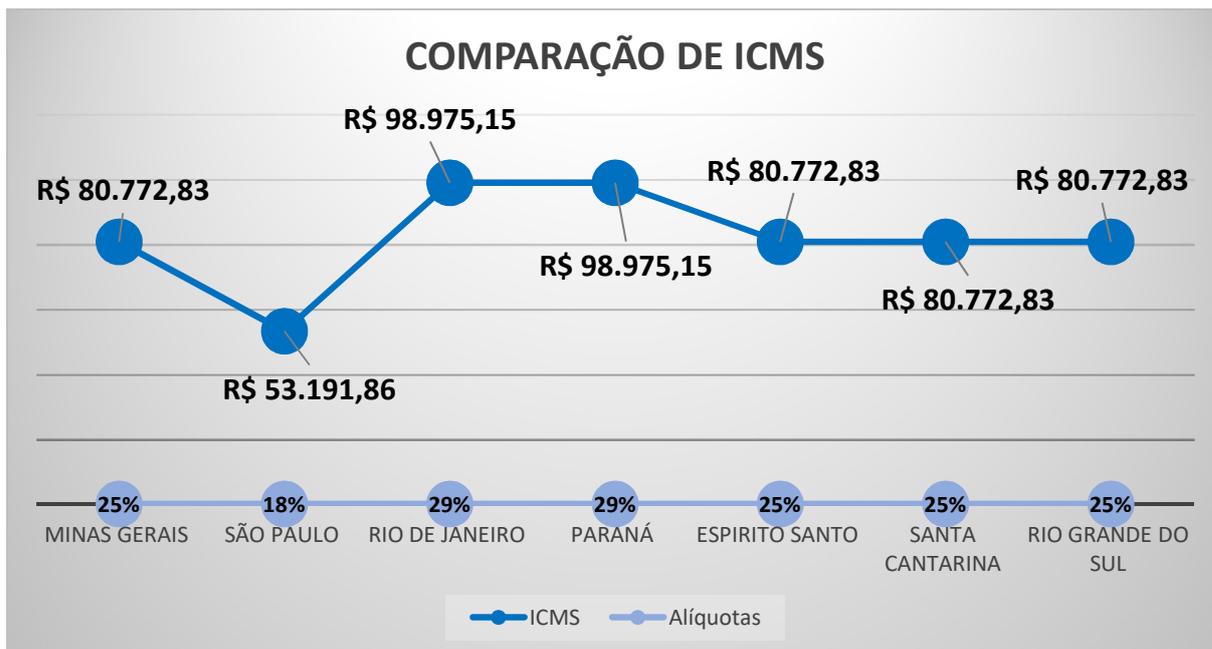
Gráfico 2 – Comparação do desembolso total com energia elétrica nos estados estudados no período de 8 meses



Fonte: Dados da Pesquisa

A simulação do Gráfico 3 demonstra a alíquota aplicada por cada estado e o valor total do ICMS pago.

Gráfico 3 – Comparação de ICMS de acordo com a alíquota aplicada em cada estado



## CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

O objetivo geral do artigo foi de estudar o Princípio de Seletividade do ICMS em função da essencialidade, com foco nas alíquotas aplicadas sobre o fornecimento de energia elétrica. Para alcançar este objetivo, fez-se a seguinte pergunta: qual é o impacto financeiro que as diversas interpretações do Princípio de Seletividade, em função da essencialidade do ICMS, trazem para o ramo da hotelaria, considerando a autonomia dos estados em aplicar o citado princípio com liberdade? Como objetivos específicos, foram elencados: comparar o tratamento dado por cada estado em relação à seletividade, em função da essencialidade da energia elétrica; levantar as alíquotas aplicadas sobre a energia elétrica nos Estados da Região Sul e Sudeste do país; analisar o consumo de energia elétrica e o ICMS incidente sobre esse consumo em um hotel de Belo Horizonte, com um estudo de caso e ainda simular os custos com energia elétrica para este mesmo hotel, caso fosse situado nos outros estados das regiões estudadas.

Tratou-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, onde a coleta e análise de dados foi realizada através de um levantamento nas notas fiscais (contas de energia elétrica), do período de março a outubro de 2016, com o objetivo de

mostrar como os estados têm aplicado o ICMS sobre a energia elétrica, em face do Princípio de Seletividade, em função da essencialidade. Onde realizou-se um estudo de caso em um hotel do Estado de Minas Gerais, localizado na Região Sul, no Município de Belo Horizonte.

O estudo de Rezende (2009) permitiu compreender a evolução histórica do ICMS onde se constatou que o termo poderá ser seletivo e que traz a faculdade entre permanecer com uma alíquota única como era utilizada no ICM ou ainda adquirir a autonomia de aplicar alíquotas maiores para mercadorias e serviços considerados supérfluos e alíquotas menores para mercadorias e serviços considerados essenciais. Já o estudo de Machado (2015) constatou que a seletividade do ICMS é facultativa, pois, em análise, a palavra “poderá”, constante no texto constitucional, remete a uma mera faculdade, podendo os estados legislar com liberdade. Os estudos de Baleeiro (2012) e Carrazza (2009) afirmam a obrigatoriedade da seletividade do ICMS para mercadorias e serviços essenciais explicando que é difícil classificar capacidade econômica de cada contribuinte. Portanto os estados que optaram pela nova legislação do ICMS estão obrigados a cumprir a lei.

Mediante comparação, demonstrada na Tabela 1, evidencia-se o valor da alíquota praticada sobre a energia elétrica em cada estado. Desta forma, concluímos que todos os Estados das Regiões Sul e Sudeste ferem o Princípio de Seletividade quando aplicaram alíquotas elevadas sobre mercadorias essenciais como é o caso da energia elétrica, pois como já estudado anteriormente, mercadorias essenciais devem ter alíquotas inferiores. Observando os dados coletados no estudo de caso, realizado no hotel da Região Sul de Belo Horizonte/Minas Gerais, observou-se que os custos com energia elétrica são elevados em razão da alta tributação de ICMS. Minas Gerais é um dos estados com alíquota mais alta, sendo de 25%, com um impacto financeiro de R\$323.091,31. Por meio da simulação feita, foi possível identificar que ainda existem estados como o Rio de Janeiro e do Paraná onde as alíquotas são de 29%, ou seja, são superiores às de Minas. Então, o impacto financeiro do hotel, se situado nestes respectivos estados, seriam mais elevados e o custo total seria de R\$341.293,64. Com isso, elevaria os custos com energia em 5,63%. Já na tributação do consumo real de Minas Gerais, simulado para o Estado de São Paulo, demonstrou-se que, mesmo em desacordo com o Princípio de

Seletividade, houve uma considerável redução no custo com energia elétrica, reduzindo o impacto financeiro em 9%, desta forma o custo total com energia elétrica passaria a ser R\$295.510,34.

Observou-se também que as diversas interpretações do Princípio de Seletividade, em função da essencialidade, trazem um impacto financeiro negativo para o hotel, elevando-se o seu custo com energia elétrica, cujos custos contém uma variação, visto que cada estado utiliza alíquotas que lhe convém. A variação delas se dá em torno de 18%, 25% e 29% sobre a energia elétrica destinada à rede hoteleira. Todos esses percentuais estão em desacordo com o Princípio de Seletividade. De um lado encontra-se o estado com ânsia arrecadatória, aumentando os tributos mais e mais, e, do outro lado, encontra-se a indignação dos contribuintes que são chamados a pagar estes elevados tributos.

Por fim, o benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas em abril de 2016, através do convênio ICMS 35, concedendo isenção do ICMS, nas saídas de energia elétrica destinadas à rede hoteleira, foi entendido como um incentivo, sugerindo para o hotel situado em Minas Gerais e os demais hotéis situados nas regiões Sul e Sudeste, que recorram contra o Poder Estatal, visando a uma redução da alíquota sobre a energia elétrica ou até mesmo uma isenção. Ou seja, o benefício sobre a energia elétrica. Espera-se com isso que os hotéis possam recorrer para que tenham uma redução na cobrança do imposto sobre a energia elétrica.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Por dentro da conta de luz:** Informação de utilidade pública. Brasília: ANEEL, 2008. Disponível em: <[http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/cartilha\\_1p\\_atual.pdf](http://www2.aneel.gov.br/arquivos/pdf/cartilha_1p_atual.pdf)> Acesso em: 10 set. 2016.

ALEXANDRE, Fernando Cruz. **O Princípio da Seletividade em Função da Essencialidade da Mercadoria ou Serviço no ICMS, com Foco na Alíquota Aplicada sobre o Óleo Diesel Destinado ao Transporte Público.** 2013. Disponível em: <<http://fern.jusbrasil.com.br/artigos/111671455/o-principio-da-seletividade-em-funcao-da-essencialidade-da-mercadoria-ou-servico-no-icms-com-foco-na-aliquota-aplicada-sobre-o-oleo-diesel-destinado-ao-transporte-publico>> Acesso em: 05 set. 2016.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **ICMS sobre Operações Interestaduais com Petróleo e seus Derivados: imunidade e possibilidade de manutenção dos créditos acumulados em operações antecedentes.** 2013. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=16201&revista\\_caderno=26](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16201&revista_caderno=26)> Acesso em: 12 set 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 9 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977.

\_\_\_\_\_. Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Atualizada por Misael Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BERGAMINI, Adolpho. **O ICMS sobre a Comercialização de Energia Elétrica e o Princípio da Seletividade.** 2014. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3134](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3134)> Acesso em: 12 set. 2016.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Lei n. 5.172, de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 1709 p.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <[Http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 20 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, Distrito Federal, 1996. **DOU**, 16 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)> Acesso em: 10 de set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, Distrito Federal, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 7.783**, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, Distrito Federal, 1989. Disponível em :<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7783.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.631, de 04 de março de 1993.** Dispõe sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica, extingue o regime de remuneração garantida e dá outras providências. Brasília, Distrito Federal, 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8631.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8631.htm)> Acesso em 10 de set. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo. Malheiros editores. 13 ed., 2009. p. 437 .

CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S.A. Apresenta Informações sobre a energia elétrica. CELESC, 2013. Disponível em: <<http://www.celesc.com.br/portal/index.php/duvidas-mais-frequentes/42-fatura/1140-tarifa-2013>> Acesso em: 29 out. 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COMPANHIA AES. Apresenta Informações sobre a energia elétrica. AES Eletropaulo. 2016. Disponível em: <[https://www.aessul.com.br/areacliente/servicos/taxase.bt.asp?KeepThis=true&TB\\_iframe=true&height=1550&width=650](https://www.aessul.com.br/areacliente/servicos/taxase.bt.asp?KeepThis=true&TB_iframe=true&height=1550&width=650)> Acesso em: 29 out. 2016.

COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS. Apresenta Informações sobre a energia elétrica. CEMIG. Disponível em: <<http://www.cemig.com.br>> Acesso em: 09 set. 2016.

COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS. Apresenta Informações sobre a energia elétrica. CEMIG. Disponível em: <<http://www.cemig.com.br/pt-br/atendimento/Paginas/C%C3%A1culo-de-ICMS.aspx>> Acesso em: 29 out. 2016.

COMPANHIA LIGHT S.A. Apresenta Informações sobre a energia elétrica. 2012. Disponível em: <<http://www.light.com.br/para-residencias/sua-conta/composicao-da-tarifa.aspx>> Acesso em: 29 out. 2016.

COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ. Apresenta Informações sobre a energia elétrica. 2014. Disponível em: <<http://servicosonline.cpfl.com.br/tributos.aspx>> Acesso em: 29 out. 2016.

COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA. **Copel Pura Energia**: Curitiba: COPEL, 2011. Disponível em: <<http://www.copel.com/hpcopel/root/nivel2.jsp?endereco=%2Fhpcopel%2Froot%2Fpagcopel2.nsf%2Fdocs%2F3EE1D015FA3F433203257EE6003E128E?OpenDocument&secao=Alta%2520Tens%25E3o%3A%2520Informa%25E7%25F5es>> Acesso em: 29 out. 2016.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS n. 35, de 08 de abril de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 abr. 2016 e 29 abr. 2016. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv035\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv035_16)> Acesso em: 10 set. 2016.

ENERGIAS DE PORTUGAL (EDP ESCELSA). Apresenta Informações sobre a energia elétrica. 2012. Disponível em: <<http://www.edp.com.br/distribuicao/edp-escelsa/informacoes/comerciais/ICMS/Paginas/default.aspx>> Acesso em: 29 out. 2016.

ESPÍRITO SANTO. **Decreto Lei n. 1.090-R**, de 25 de outubro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS/ES, que consolida e atualiza a legislação do imposto e dá outras providências Vitória, Espírito Santo, 2002. Disponível em: <[http://www.lex.com.br/doc\\_3321300\\_DECRETO\\_N\\_1090\\_R\\_DE\\_25\\_DE\\_OUTUBRO\\_DE\\_2002.aspx](http://www.lex.com.br/doc_3321300_DECRETO_N_1090_R_DE_25_DE_OUTUBRO_DE_2002.aspx)> Acesso em: 15 set 2016.

FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (FECOMÉRCIO). **Comparativo da Tributação pelo o ICMS: entre os estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Goiás, Bahia e Paraná.** Rio de Janeiro. 2010. Disponível em:<[http://www.fecomercio-rj.org.br/publique/media/ICMS\\_final.pdf](http://www.fecomercio-rj.org.br/publique/media/ICMS_final.pdf) > Acesso em: 28 de set. 2016.

**Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças.** 2009. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/estudos\\_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb010-icms-como-era-o-que-mudou-ao-longo-do-tempo-perspectivas-e-novas-mudancas/@@download/file/FFEB\\_Caderno\\_n\\_10.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb010-icms-como-era-o-que-mudou-ao-longo-do-tempo-perspectivas-e-novas-mudancas/@@download/file/FFEB_Caderno_n_10.pdf). > Acesso em: 10 set. 2016.

GOMES, Daniel Ribeiro. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre circulação de mercadorias e serviços “ICMS”.** 2015p. 42 p. Monografia Bacharel em administração pública - Universidade Federal de Lavras, MG, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/11327/1/DANIEL%20RIBEIRO%20GOMES.pdf> >. Acesso em: 02 set. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Apresenta conteúdos de tributos. Disponível em:<<http://www.ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>> Acesso em: 22 ago. 2016.

JUSBRASIL. Artigos jurídicos de todos os ramos do direito. 2014. Disponível em: <<https://deborahsathler.jusbrasil.com.br/noticias/186642305/consumidores-e-empresas-ajuizam-aco-es-contra-aliquota-de-icms-na-conta-de-energia-eletrica-que-chega-a-30>> Acesso em: 15 set. 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico:** procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório publicações e trabalhos científicos. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 2 ed. São Paulo. Malheiros editores, 2015. 416 p.

MARQUES, Rogério Cesar; ANGELO, Luiz Rafael Vieira. **Interpretação constitucional do princípio da seletividade tributária no IPI e no ICMS.** Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=269959&printpage=\\_](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=269959&printpage=_)>, 2012. Acesso em: 05 de set. 2016.

MELO José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10 eds. São Paulo: Dialética, 2008.

MINAS GERAIS. **Lei n. 6.763**, de 26 de dezembro de 1975. Consolidação da legislação tributária do estado de minas gerais. 1975. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/l6763\\_1975\\_02.htm#art12](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_02.htm#art12) > Acesso em: 15 set. 2016.

PARANÁ. **Decreto Lei n. 6.080**, de 28 de setembro de 2012. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. **DOE**, 28 set. 2012. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/106201206080.pdf> > Acesso em: 15 set. 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4 ed. Revista e atualizada. Porto Alegre. Livraria do advogado Editora. 2008. 420 p.

**Portal do Amazonas. Informações sobre o estado do Amazonas**. 2015. Disponível em: <<http://portaldoamazonas.com/confaz-amazonas-obtem-conquistas-com-a-isencao-do-icms-de-energia-para-hotelaria-e-proama>> Acesso em: 15 set 2016.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade Tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto Lei n. 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **DO-RS**, DE 27 ago.1997. Disponível em: <[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/rio\\_grande\\_do\\_sul/decretos/1997/decreto\\_37699\\_de\\_27-08-97.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/rio_grande_do_sul/decretos/1997/decreto_37699_de_27-08-97.htm)> Acesso em: 15 set 2016.

RIO DE JANEIRO. **Lei n. 2.657**, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e dá outras providências. 1996. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?\\_afLoop=1634815171547000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&\\_adf.ctrl-state=193ozg2lxi\\_41#capitulo\\_III](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=1634815171547000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=193ozg2lxi_41#capitulo_III) > Acesso em: 15 set. 2016.

SANTA CATARINA. Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. **DOE**, de 26 dez. 1996. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei\\_96\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm)> Acesso em: 15

set. 2016.

SÃO PAULO. **Lei n. 6.374**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. 1989. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>> Acesso em: 15 set. 2016.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Apresenta informações sobre micro e pequenas empresas. 2014. Disponível em :<<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/setor-hoteleiro-contribui-fortemente-para-a-economia-do-pais,38cea5d3902e2410VgnVCM100000b272010aRCRD>> Acesso em: 22 ago. 2016.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Apresenta informações sobre micro e pequenas empresas. 2014. Disponível em:<[http://www.boletimdoempreendedor.com.br/boletim.aspx?codBoletim=146\\_Beneficio\\_fiscal](http://www.boletimdoempreendedor.com.br/boletim.aspx?codBoletim=146_Beneficio_fiscal)> Acesso em: 20 set. 2016.

STRÖMDAHL, Rudney Lars. Aspectos Tributários e Sociais dos Incentivos Fiscais do Governo Federal à Cultura.2006. 70 p. Monografia (Graduação) - UFSC, Santa Catarina. Disponível em:<<http://tcc.bu.ufsc.br/Contábeis 294183>>. Acesso em: 18 de nov. 2016.

**Valor Econômico: o globo.** 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/3429638/hotelaria-investe-r-7-bi-ate-2015-em-ampliacao-mas-teme-super-oferta>> Acesso em: 15 set. 2016.