



UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DISCIPLINA DE DIREITO TRIBUTÁRIO II



**FATIANDO A IMUNIDADE: Cobrança de ISSQN sobre atividades-meio – uma
análise do ARE 1.524.862**

Leticia Aparecida Pereira Fernandes¹

Miguel Luiz Progênio Villar²

Yasmin Rodrigues Coimbra³

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga⁴

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Análise dos embargos à execução ARE 1.524.862; 3. Análise da decisão do STF no ARE 1.524.862; 4. Análise tributária e interpretação legal; 4.1 O enquadramento constitucional da exação e o princípio da exclusividade tributária; 4.2 A competência municipal e o ISSQN na construção civil de atividades meio; 4.3. A teoria da cisão das atividades (*unbundling*) e a interpretação do STF; 5. Considerações finais; 6. Referências bibliográficas.

RESUMO: Este artigo analisa a incidência do ISSQN sobre serviços de construção e ampliação de redes elétricas, tomando como base o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1.524.862 pelo Supremo Tribunal Federal (STF). A controvérsia central reside no conflito entre a tese da indissociabilidade – que defende que tais obras são acessórias à atividade-fim de fornecimento de energia,

¹ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima. lellefernandes5@gmail.com

² Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Roraima. miguelpvillar23@gmail.com

³ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima. coimbra.min@gmail.com

⁴ Procurador do Estado de Roraima. Advogado. Professor Adjunto do Curso de Direito da Universidade Federal de Roraima. Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Mestre em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Graduado em Direito pela UFRR, com especializações lato sensu em Direito Constitucional e em Direito Tributário.

sendo, portanto, protegidas pela imunidade tributária do art. 155, § 3º da Constituição Federal – e a Teoria da Cisão das Atividades (*unbundling*). Por meio de análise documental e jurisprudencial, o estudo examina a decisão do STF que validou a competência municipal para tributar essas "atividades-meio". Conclui-se que o tribunal adotou uma interpretação restritiva da norma imunizante, fragmentando a operação energética para permitir a tributação autônoma de etapas preparatórias de engenharia civil.

Palavras-chave: Imunidade tributária; Teoria da cisão; *Unbundling*; Energia elétrica.

1. INTRODUÇÃO

Trata-se de uma ação ajuizada por uma empresa concessionária de energia elétrica, que alegou que faria jus à imunidade no tocante ao ISS no tocante ao serviço, tendo em vista que o serviço de energia elétrica é na operação interestadual. Essa imunidade é uma forma de trânsito de receita para os estados pobres, porque se existe uma imunidade da alteração interestadual, significa dizer que o estado onde a energia é consumida ficará 100% do ICMS.

O presente estudo dedica-se a analisar o desdobramento dessa premissa no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1.524.862, originário do Espírito Santo, que discute a tributação municipal sobre a infraestrutura do setor .

A controvérsia jurídica em exame convoca uma reflexão sobre a extensão da imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição Federal, que protege as operações com energia elétrica de outros impostos que não o ICMS.

Por razões de ética e respeito ao sigilo processual, conforme orientado, este trabalho omite o nome específico do município capixaba, a designação da concessionária de energia e os valores envolvidos no litígio. O foco da investigação reside em compreender se atividades de construção de redes e instalação de postes podem ser tributadas pelo ISSQN como serviços autônomos ou se são absorvidas pela imunidade setorial.

A motivação para esta pesquisa surge do contraste entre o conhecimento doutrinário clássico e a evolução da jurisprudência. Antes desta análise, prevalecia a Tese da indissociabilidade, defendida por autores como Roque Antonio Carrazza, que sustenta que a rede física é parte inseparável da operação com energia.

No entanto, a motivação da investigação foi a aplicação da Teoria da Cisão das Atividades (*unbundling conceitual*) pelo Judiciário, que passou a fragmentar a

atividade da concessionária para permitir a incidência do imposto municipal sobre as etapas de engenharia e construção.

Nesse cenário, o objetivo geral deste artigo é analisar a aplicação da Teoria da Cisão e da Tese da Indissociabilidade no julgamento do ARE 1.524.862, visando determinar a legalidade do ISSQN sobre serviços de construção de rede elétrica.

Como objetivos específicos, busca-se identificar a controvérsia central, explicar os fundamentos do STF ao rejeitar a indissociabilidade e avaliar se a imunidade interestadual deve contemplar a infraestrutura necessária para a transmissão.

A problematização questiona se tal fragmentação tributária não esvaziaria o sentido da norma constitucional de proteção ao setor energético.

A metodologia utilizada compreende a análise documental e jurisprudencial do inteiro teor do acórdão do ARE 1.524.862, além de revisão bibliográfica especializada.

A hipótese de trabalho sugere que o STF, ao adotar uma interpretação restritiva da imunidade, valida a autonomia das atividades de construção civil previstas na Lei Complementar nº 116/2003, favorecendo a arrecadação municipal em detrimento de uma visão integrada da infraestrutura de rede.

O plano de desenvolvimento do artigo divide-se em três partes fundamentais. A primeira analisa o processo originário no Espírito Santo e as razões que levaram o caso ao Supremo. A segunda parte dedica-se ao exame detalhado do trâmite no STF, especialmente o acórdão de 12 de março de 2025. A terceira parte aborda os aspectos tributários e a interpretação legal da matéria, percorrendo desde o princípio da exclusividade e a competência municipal para a incidência do ISSQN, até a aplicação da teoria do *unbundling* (cisão de atividades) no cenário jurisprudencial do STF.

Através desta estrutura, busca-se fornecer uma visão crítica sobre os limites do poder de tributar municipal frente às garantias constitucionais do setor elétrico.

2. ANÁLISE DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO ARE 1.524.862

Consiste em Embargos opostos contra a Execução Fiscal, ajuizada pelo Município/ES com o objetivo de cobrar supostos débitos de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), consubstanciados no Processo Administrativo

Tributário, referentes a pretensos serviços de ampliação de rede elétrica para prestação de serviço de iluminação pública no período de março a dezembro de 2001.

Ao decorrer da apresentação do Embargo houve uma Impugnação Administrativa apresentada pela Energia S/A perante a Junta de Impugnação Fiscal do Município/ES, contra o Auto de Infração nº 2157/2005, que exigiu a cobrança de ISSQN sobre valores relativos à construção e ampliação de redes de energia elétrica. A impugnação destaca que o Município incorreu em erro ao equiparar a concessionária a uma empresa de construção civil, pois as obras realizadas não configuram prestação autônoma de serviço, mas sim atividade acessória e indissociável da concessão do serviço público de energia elétrica (GBF LAW, 2024).

A concessionária reforça que seu lucro decorre exclusivamente da venda de energia elétrica, e não da execução das obras, inexistindo base jurídica para a incidência do ISSQN. Ao final, requer o acolhimento da impugnação, com a declaração de insubsistência do lançamento fiscal, o cancelamento da dívida ativa e a produção de prova pericial para demonstrar a ausência de lucro na execução das obras.

Após regular processamento do feito, foi prolatada sentença de integral procedência do pleito da Embargante, ora Agravante, para declarar a insubsistência do débito objeto da execução fiscal, pela aplicação do art. 155, § 3º, da Constituição Federal às operações indispensáveis e inerentes para o efetivo fornecimento de energia elétrica .

Irresignada, a Fazenda Municipal interpôs o recurso de apelação, sendo provido pela Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça, para rejeitar os embargos à execução fiscal do Município. Ato contínuo, foram opostos embargos de declaração pelo Município/ES, que restaram rejeitados pelo TJ.

Inicialmente, a apelada requer o não provimento do recurso, sustentando que a sentença recorrida deve ser integralmente mantida, por estar em plena consonância com a Constituição Federal e com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal.

No mérito, a Energia S/A reafirma a tese central de que a cobrança do ISSQN viola o art. 155, §3º, da Constituição Federal, que estabelece imunidade tributária objetiva sobre as operações relativas à energia elétrica, permitindo apenas a incidência do ICMS e dos impostos aduaneiros. Argumenta-se que tal imunidade

alcança todas as atividades essenciais, acessórias e indissociáveis do fornecimento de energia elétrica, incluindo a construção, ampliação, ligação e religação da rede (ISS, 2021).

Tendo sido negada a contrarrazão interposta, com o fundamento:

Em razões de apelação, alegara o Município de Serra que "a atuação municipal foi motivada pelo fato da apelada ter prestado serviços de construção civil, que não estão incluídos no rol das operações relativas a energia elétrica", sendo fato gerador de ISSQN. Ademais, "não há razão para que a Municipalidade seja condenada ao pagamento de honorários advocatícios nos embargos à execução, uma vez que no processo de execução fiscal já há essa condenação em remuneração do ilustre advogado da empresa. Contrarrazões às fls. 240/250, pelo desprovimento do recurso.

Diante disso, a Energia S.A. interpôs o recurso especial, com base no art. 105, inciso III, alíneas "a" e "c", da CF, para demonstrar a insubsistência das cobranças de ISSQN sobre prestação de serviços acessórios à distribuição de energia elétrica, bem como a divergência jurisprudencial sobre a matéria.

Nesse contexto, ao proceder a análise de admissibilidade, o Vice-presidente do TJ proferiu a decisão inadmitindo o Recurso Especial da ora Agravante (fls. 373/377), em razão de suposto óbice das Súmulas nºs 83 e 7 do STJ. Contra a referida decisão, foi interposto agravo (e-STJ fls. 457/465), o qual não foi conhecido em decisão proferida pela Ilma. Ministra Presidente deste STJ, nos seguintes termos:

(...) Mediante análise dos autos, verifica-se que a decisão agravada inadmitiu o recurso especial, considerando: ausência de afronta ao art. 1.022 do CPC, não cabimento do REsp quando a tese recursal é eminentemente constitucional, não cabimento de REsp contra acórdão com fundamento eminentemente constitucional e Súmula 7/STJ. Entretanto, a parte agravante deixou de impugnar especificamente: não cabimento do REsp quando a tese recursal é eminentemente constitucional e não cabimento de REsp contra acórdão com fundamento eminentemente constitucional. (...) Ante o exposto, com base no art. 21-E, inciso V, c/c o art. 253, parágrafo único, inciso I, ambos do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, não conheço do agravo em recurso especial".

Ocorre que a r. decisão agravada não merece prosperar, sendo de rigor a sua reforma, conforme será exposto a seguir.

Como adiantado, a Ilma. Ministra Relatora não conheceu o agravo em recurso especial sob alegação de que a Agravante "deixou de impugnar especificamente: não cabimento do REsp quando a tese recursal é eminentemente constitucional e

não cabimento de REsp contra acórdão com fundamento eminentemente constitucional”, com fundamento no art. 253, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do STJ.

Entretanto, verificou-se que a parte agravante não impugnou especificamente todos os fundamentos da decisão de inadmissibilidade, limitando-se a atacar apenas parte deles. Diante disso, aplicou-se o entendimento consolidado do STJ segundo o qual a decisão que inadmite o Recurso Especial possui dispositivo único e indivisível, exigindo que o recorrente enfrente todos os seus fundamentos, sob pena de não conhecimento do agravo, em observância ao princípio da dialeticidade recursal .

A Ministra Relatora fundamentou a decisão nos arts. 932, III, do CPC, 253, parágrafo único, I, do RISTJ, bem como na jurisprudência da Corte Especial do STJ (EAREsp 746.775/PR), além da Súmula 182/STJ, que veda o conhecimento de recurso que não ataca especificamente os fundamentos da decisão recorrida.

Dessa forma, o STJ não conheceu do Agravo em Recurso Especial, mantendo a decisão de inadmissibilidade do REsp. Ademais, foi determinada a majoração dos honorários advocatícios em 15%, nos termos do art. 85, §11, do CPC, observados os limites legais e eventual gratuidade da justiça.

3. ANÁLISE DA DECISÃO DO STF NO ARE 1.524.862

O julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo 1.524.862 pelo STF encerrou décadas de incerteza para o setor elétrico no Espírito Santo. O Ministro Edson Fachin, na condição de Relator, utilizou uma fundamentação técnica que priorizou a harmonia do acórdão recorrido com os precedentes da própria Suprema Corte. A seguir, será feita uma análise individualizada de cada uma das peças constantes nos autos do processo tramitado no Supremo.

Decisão Monocrática do STJ – 23 de fevereiro de 2024: Trata-se de juízo de admissibilidade negativo em Agravo em Recurso Especial, ocasião em que o agravo não foi conhecido. A Relatora, Ministra Maria Thereza de Assis Moura, argumentou que a Energia S.A não impugnou especificamente os fundamentos da decisão do TJES que inadmitiu o REsp.

Nos termos do art. 932, inciso III do CPC incumbe ao relator não conhecer de recurso que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão

recorrida, situação em que a empresa não atacou os pontos: (i) não cabimento de REsp quando a tese é eminentemente constitucional e (ii) inadmissibilidade de REsp contra acórdão com fundamento constitucional.

Além disso, sob fundamento da Súmula 182 do STJ, é inviável o agravo do art. 545 do CPC que deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada.

Agravo Interno – 19 de março de 2024: A defesa da empresa interpôs agravo à supracitada decisão, pleiteando por sua reforma e consequente conhecimento do AREsp seja conhecido. Esta afirmou que houve, sim, impugnação específica no agravo anterior, sustentando que a controvérsia não é apenas constitucional (art. 155, §3º, CF), mas envolve a violação de dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 1º, §§ 2º e 4º.

Como fundamentação, os patronos da Energia S.A citam acórdão proferido no julgamento do EDcl no REsp 1.617.514/SC pelo STJ, defendendo que o ISS não incide sobre serviços de "atividade-meio" indispensáveis à "atividade-fim".

Despacho de Decisão – 21 de maio de 2024: A Ministra Maria Thereza de Assis distribuiu a distribuição do agravo para julgamento por órgão colegiado (Turma), conforme art. 21-E, §2º do RISTJ, uma vez que não houve retratação da decisão agravada.

Embargos de Declaração – 05 de agosto de 2024: Os patronos da empresa interpuseram a peça em face do acórdão proferido pelo STJ por meio do qual foi negado provimento ao Agravo, argumentando que este encontrava-se revestido de omissão e falta de fundamentação, nos termos do art. 1.022, II e art. 489, § 1º, incisos I a V, ambos do CPC.

Dentre as omissões, a empresa alegou que o Tribunal não enfrentou o argumento de que a questão era infraconstitucional e ignorou o acórdão paradigma sobre serviços acessórios.

Contrarrazões aos Embargos de Declaração – 21 de agosto de 2024: A Procuradoria Geral do Município/ES manifestou-se requerendo a manutenção do acórdão, por inexistência de omissão real, afirmando que os patronos da empresa utilizam os embargos como uma tentativa de rediscussão da demanda, o que é processualmente inadequado. Além disso, reitera que o agravo interno da empresa falhou em impugnar especificamente os fundamentos da decisão original.

Trânsito em Julgado do Acórdão – 11 de outubro de 2024: Constatado o

encerramento definitivo da jurisdição no STJ, foi determinada a remessa oficial do processo eletrônico ao STF, em 30 de outubro de 2024.

Decisão Monocrática (STF) – 26 de novembro de 2024: Por fim, o Relator, Ministro Edson Fachin, na peça processual de maior expectativa no âmbito do ARESP, negou provimento ao recurso extraordinário. Fachin afirmou que o acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência do STF, segundo a qual a norma imunizante prevista no art. 155, §3º, do Texto Constitucional é restrita às hipóteses ali previstas, portanto, a norma imunizante só alcança a operação com a própria energia elétrica (atividade-fim).

Além disso, a tributação pelo ente municipal sobre a instalação de postes e transformadores, com fundamento no art. 156, III, da Constituição, não conflita com as competências estabelecidas nos arts. 21, XII, b, e 22, IV, da CF, por não caracterizar exploração de serviços e instalações de energia elétrica e nem o ato de legislar sobre energia, de modo que sofrem a incidência legítima do ISS municipal.

Ao autorizar o ISSQN sobre a rede, o STF ignora que esse imposto será inevitavelmente incorporado à base de ativos da concessionária e, por conseguinte, repassado, via tarifa, aos consumidores do Município/ES (ALMEIDA, 2024).

Inteiro Teor do Acórdão – 07 de maio de 2025: Embargos de declaração rejeitados por unanimidade pela Segunda Turma. Dentre os fundamentos, o Relator Fachin afirma que serviços de infraestrutura, como postes, transformadores, expansão de rede, são meios de viabilidade ou acesso à energia, portanto, são serviços preparatórios e não se incluem no conceito de "operações relativas à energia elétrica" do texto constitucional. Diante disto, não há invasão da competência federal pela tributação municipal (ISS) dessas atividades-meio.

O referido acórdão transitou em julgado em 05 de junho de 2025.

4. ANÁLISE TRIBUTÁRIA E INTERPRETAÇÃO LEGAL

4.1 O enquadramento constitucional da exação e o princípio da exclusividade tributária

A estrutura federativa brasileira, ao distribuir as competências tributárias, reservou ao setor energético tratamento especial, dada a sua essencialidade para a dignidade da pessoa e para o desenvolvimento econômico nacional.

O artigo 155, § 3º da Constituição Federal de 1988, institui o que a doutrina

clássica denomina como "Imunidade Setorial" ou "Princípio da Exclusividade Tributária". Conforme as disposições constitucionais, à exceção dos impostos incidentes sobre o comércio exterior (II e IE) e do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), nenhum outro tributo, o que inclui o ISSQN municipal, poderá, a princípio, incidir sobre as operações relativas a energia elétrica, combustíveis, minerais e serviços de telecomunicações.

A intenção do legislador constituinte foi, indubitavelmente, evitar a fragmentação da carga tributária sobre insumos vitais, impedindo que os municípios onerassem as etapas intermediárias da distribuição. No entanto, a aplicação prática deste dispositivo exige uma definição clara do que se compreende por operações relativas à energia elétrica.

A Energia S.A., em sua defesa administrativa e judicial, argumentou que o termo "*operações*" deve ser interpretado de forma finalística e teleológica, abrangendo todos os atos materiais necessários para que o fluxo elétrico chegue ao ponto de consumo. Sob essa ótica, a expansão da rede não seria um serviço prestado ao usuário, mas um investimento em infraestrutura próprio da concessionária para viabilizar sua atividade principal imune.

Em contrapartida, a jurisprudência evoluiu para uma visão atomística da operação. O Tribunal de Justiça do Espírito Santo e, posteriormente, o STF, inclinaram-se por uma interpretação literal e estrita do preceito imunizante.

A análise técnica indica que a imunidade protege o objeto (a energia em si) e a prestação do serviço de fornecimento, mas não imuniza a empresa concessionária de forma subjetiva em relação a todas as suas contratações ou atividades laterais. Esta dicotomia entre a visão sistêmica da rede e a visão fragmentada do serviço de engenharia é o ponto que torna notável o ARE 1.524.862.

4.2 A competência municipal e o ISSQN na construção civil de atividades meio

O Município/ES baseia sua pretensão fiscal na Lei Complementar nº 116/2003, especificamente nos itens 7.02 e 7.05 de sua lista anexa. O item 7.02 descreve como fato gerador a execução, por administração ou empreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica, incluindo a instalação e montagem de produtos e equipamentos.

Para o ente municipal, quando a Energia S.A. realiza a expansão de um ramal

elétrico para atender a um novo bairro ou para a prestação de serviços de iluminação pública, ela está executando uma obra de engenharia elétrica que se subsume perfeitamente à norma tributária municipal.

O debate sobre a tributação de atividades-meio é um dos temas mais recorrentes no contencioso do ISSQN. A doutrina tributária consolidada estabelece que o imposto municipal deve incidir apenas sobre a prestação de um serviço que se esgote em si mesmo como uma obrigação de fazer em proveito de terceiro, com intuito negocial (SILVA, 2025; VALENTE, 2017).

No caso das concessionárias de energia, as obras de expansão de rede são frequentemente caracterizadas como "serviços acessórios". A Energia S.A. sustentou, com base em precedentes do STJ relativos ao setor de telecomunicações, que atividades preparatórias não configuram serviço autônomo. Na telefonia, por exemplo, o STJ já decidiu que a habilitação de celular (atividade-meio) não sofre a incidência do ISSQN, pois é apenas um passo necessário para o serviço de comunicação (atividade-fim).

Entretanto, no setor elétrico, a materialidade física da infraestrutura é utilizada como argumento para afastar essa analogia. O Município/ES argumenta que a construção de uma subestação ou o lançamento de quilômetros de fiação possui uma autonomia econômica tal que permite sua individualização como prestação de serviço de engenharia de maneira análoga ao decidido no REsp 1.339.313. Esta "autonomia material" da obra física sobrepõe-se, na visão da fazenda pública, à sua instrumentalidade funcional para o fornecimento de energia.

4.3. A teoria da cisão das atividades (*unbundling*) e a interpretação do STF

O avanço tecnológico e a complexidade dos serviços públicos modernos levaram o Poder Judiciário a adotar ferramentas hermenêuticas que permitam a tributação de frações de um mesmo processo produtivo.

A Teoria da Cisão das Atividades, ou *Unbundling* Conceitual, é o núcleo central da fundamentação do STF no ARE 1.524.862. O termo *unbundling*, originário do direito regulatório econômico, refere-se à desverticalização do setor elétrico, separando as atividades de geração, transmissão, distribuição e comercialização para promover a concorrência (SOUZA, 2016). No direito tributário, essa teoria é transposta para justificar que uma única operação complexa (fornecer energia) pode ser "desmembrada" em seus componentes instrumentais.

Sob a ótica do *Unbundling Conceitual*, a imunidade do Artigo 155, § 3º da CF não é um manto protetor absoluto sobre toda a infraestrutura física da concessionária (SOUZA, 2016). O STF entende que a construção da rede é um serviço antecedente, que ocorre em um momento cronológico e lógico anterior à circulação da energia. Ao separar essas atividades, o tribunal isola o fornecimento de energia (imune ao ISSQN) da construção da rede (sujeita ao ISSQN).

Essa abordagem foi ratificada pelo Ministro Edson Fachin, no inteiro teor do Acórdão, ao pontuar que a norma imunizante deve ser interpretada restritivamente, limitando-se aos atos que tenham por objeto a própria energia elétrica como mercadoria. Esta lógica rejeita a "Tese da Indissociabilidade" defendida pela Energia S.A., que argumentou ser impossível separar a rede do serviço, visto que uma rede sem energia é apenas sucata, e energia sem rede é uma abstração física impossível.

A jurisprudência do STF consolidou o entendimento de que imunidades tributárias, por representarem exceções à regra geral de competência e de igualdade de encargos, não comportam interpretação ampliativa.

No julgamento do RE 631.225, o tribunal já havia assentado que a expressão "operações relativas à energia elétrica" só abrange o que é estritamente energia. No ARE 1.524.862, essa premissa foi aplicada para validar a incidência do ISSQN sobre a expansão das redes. A corte argumenta que, se o constituinte desejasse imunizar a construção civil no setor elétrico, teria sido explícito, como o fez em outras passagens do texto constitucional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O julgamento do ARE 1.524.862 representa mais do que a solução de um conflito pontual entre um Município e uma concessionária de energia elétrica. Ele revela, de forma clara, uma opção interpretativa do Supremo Tribunal Federal que privilegia a fragmentação jurídica da atividade estatal essencial em detrimento de uma compreensão material e socialmente comprometida do serviço público de energia.

Ao admitir a incidência do ISSQN sobre a infraestrutura indispensável à distribuição elétrica, o Tribunal reafirma uma leitura estritamente formal da imunidade tributária, mas deixa em segundo plano os efeitos concretos dessa

escolha sobre o usuário final do serviço (APET, 2024).

Os autores acreditam que a análise da matéria não pode prescindir de uma avaliação concreta dos impactos sistêmicos dessa fragmentação tributária. A energia elétrica não é uma mercadoria comum: trata-se de serviço público essencial, pressuposto material para o exercício de direitos fundamentais e para a própria integração social e econômica (GUIMARÃES, 2017). A infraestrutura que viabiliza sua distribuição não é um empreendimento dissociável da finalidade pública do serviço, mas parte estrutural do dever estatal de assegurar acesso contínuo, universal e a preços socialmente suportáveis.

Ao permitir a incidência do ISSQN sobre atividades de expansão e manutenção da rede, transfere-se um custo que, na prática, não é absorvido pela concessionária nem pelo ente municipal beneficiário da arrecadação. Esse ônus tende a ser internalizado na tarifa, afetando diretamente o consumidor final, especialmente em municípios periféricos e regiões com menor capacidade contributiva (ALMEIDA, 2024; BUZATTO; CAVALCANTE, 2022). Assim, a decisão judicial, embora neutra em aparência, produz efeitos regressivos, ampliando desigualdades no acesso a um bem essencial.

Não se ignora a importância da autonomia financeira municipal nem a necessidade de preservação da isonomia concorrencial no setor de serviços. Contudo, os autores entendem que tais valores não devem se sobrepor à função social do serviço público de energia elétrica. A lógica arrecadatória, quando aplicada de forma fragmentada sobre a infraestrutura básica, corre o risco de esvaziar o próprio sentido da imunidade setorial, concebida historicamente para evitar a sobrecarga tributária de insumos estratégicos ao desenvolvimento nacional.

Dessa forma, conclui-se que o julgamento do ARE 1.524.862 revela uma tensão ainda não resolvida entre legalidade tributária estrita e justiça fiscal material. Embora a decisão do STF se sustente do ponto de vista formal, ela suscita a necessidade de reflexão crítica sobre o papel do direito tributário na proteção de serviços públicos essenciais. Em um Estado que se pretende comprometido com a redução das desigualdades e com a efetividade dos direitos fundamentais, a garantia do fornecimento de energia deve ocupar posição central, orientando interpretações que considerem não apenas a norma, mas também seus efeitos reais sobre a coletividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Luiza de Souza; SANTOS, Bruno Henrique. **Aplicação da modicidade tarifária como direito subjetivo do indivíduo de acesso ao serviço público**, 2024. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/aplicacao-da-modicidade-tarifaria-como-direito-subjetivo-do-individuo-de-acesso-ao-servico-publico/>. Acesso em: 1 jan. 2026.

ÂMBITO JURÍDICO. **ISS e concessionárias de energia elétrica**, 2021. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/iss-e-concessionarias-de-energia-eletrica/>. Acesso em: 2 dez. 2025.

APET. **Impactos da Reforma Tributária no setor de energia elétrica**, 2024. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/impactos-da-reforma-tributaria-no-setor-de-energia-eletrica/>. Acesso em: 1 jan. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 jan. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 05 jan. 2026.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 05 jan. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 631.225/MG**. Agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Energia elétrica. Não incidência de imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISSQN. Princípio da exclusividade tributária. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravante: Companhia Elétrica de Minas Gerais - CEMIG. Agravado: Município de Betim. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de agosto de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Embargos de declaração no Recurso Especial 1.617.514/SC**. Processual civil e tributário. Embargos de declaração recebidos como agravo interno. Requisitos legais da certidão de dívida ativa que somente podem ser feitos mediante novo e acurado exame dos elementos de prova. Honorários advocatícios. Impossibilidade de revisão. Agravo interno da empresa ao qual se nega provimento. Embargante: OI S.A. Embargado: Município de Itajaí. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 08 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência em agravo em recurso especial Nº 746.775 - PR**. Processo civil. Embargos de divergência. Impugnação específica de todos os fundamentos da decisão recorrida. Art. 544, § 4º, I, do CPC/1973. Entendimento renovado pelo novo CPC, art. 932. Embargante: Estado do Paraná. Embargado: Iale Rosangela do Nascimento. Relator: Min. João Otávio de Noronha, 30 de novembro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). **Recurso Extraordinário com Agravo 1524862**. Embargos de declaração em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário Com Agravo. Direito Tributário. ISSQN. Imunidade Tributária. Art. 155, §3º, da Constituição Federal. Alcance. Incidência do ISS sobre atividades meio do setor elétrico. Ausência de violação à competência Federal. Ausência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material. Embargos Rejeitados. Embargante: EDP Espírito Santo Distribuição de Energia S.A. Embargado: Município da Serra. Relator: Min. Edson Fachin, 07 de maio de 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília: STJ, 1989. Edição atualizada até a Emenda Regimental n. 47, de 19 de dezembro de 2024. 410 p. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Regimento/article/view/3115/3839>. Acesso em: 5 jan. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 7**. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Diário da Justiça: Corte Especial, Brasília, DF, p. 6.478, 28 jun. 1990.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 83**. Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida. Diário da Justiça: Corte Especial, Brasília, DF, p. 13.283, 18 jun. 1993.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 182**. É inviável o agravo do art. 545 do CPC que deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada. Diário da Justiça: Corte Especial, Brasília, DF, p. 2.231, 17 dez. 2012.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal**. [S. l.: s. n.], 2022. p. 162-188. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.6.2022.2136>. Acesso em: 3 jan. 2026.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Nota Técnica nº 02/2025: O ISS na construção civil à luz do novo entendimento do STJ**. Brasília: CNM, mar. 2025. 11 p. Disponível em: https://cnm.org.br/storage/biblioteca/2025/Notas_Tecnicas/202503_NT_CTAT_02_ISS_construcao_civil_STJ_atualizacao.pdf. Acesso em: 2 jan. 2026.

GBF LAW. **STJ afasta enquadramento fiscal de concessionárias como construtoras e reforça a prevalência da atividade-fim na tributação**. GBF Law, 2024. Disponível em: <https://www.gbflaw.com.br/stj-afasta-enquadramento-fiscal-de-concessionarias-como-construtoras-e-reforca-a-prevalencia-da-atividade-fim-na-tributacao/>. Acesso em: 28 dez. 2025.

GUIMARÃES, Bruno A. François. A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito. **Revista IBDT**, 2017. p. 11-29. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/343/673>. Acesso em: 2 jan. 2026.

NOGUEIRA, Alexandre Coli; NOGUEIRA, Marcos da Fonseca. A Incidência do ISS para as Empresas de Engenharia Consultiva e sua Interpretação à luz do Decreto-lei nº 406/68. **Revista IBDT**. [S. l.: s. n.], [20--]. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1905/1714>. Acesso em: 1 jan. 2026.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. **Manual de orientação para a retenção do Imposto sobre Serviços (ISS)**. 3. ed. v. 1.1. Florianópolis: SEF/SC, 2017. 57p. Disponível em: <https://www.sef.sc.gov.br/api-portal/Documento/ver/1792>. Acesso em: 10 dez. 2025.

SILVA, Bruno César Gonçalves da. **ISS na construção civil: Incorporação x empreitada**. Migalhas, 2025. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/438627/iss-na-construcao-civil-incorporacao-x-empreitada>. Acesso em: 19 nov. 2025.

SOUZA, Gustavo Henrique Lopes de. Unbundling e concorrência em telecomunicações. 2016. 64 f. **Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília (UnICEUB), Brasília, 2016**. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/10949/1/-50500190.pdf>. Acesso em: 9 dez. 2025.

VALENTE, Guilherme Siqueira. Incidência de ISS sobre serviços de engenharia consultiva. 2017. 67 f. **Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa**, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://repositorio-api.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/e4048432-a903-47f0-80db-6def612ac1e4/content>. Acesso em: 3 dez. 2025.

VIEIRA, Lucas Pacheco; MOURÃO, Pablo Augusto Lima; MANICA, Alexandre Carter. Da não incidência de ISS sobre atividades-meio na indústria do arroz: uma análise normativista e institucional. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 1-26, jan./jun. 2020. Disponível em: <https://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/19996/60747619>.