

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO (FND)**

**OS REFLEXOS DA MAJORAÇÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE OS  
SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO:  
UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS ELENCADOS NA CARTA MAGNA**

**DANIEL RODRIGUES DE PAULA**

Rio de Janeiro, 2021.2

**OS EFEITOS DA MAJORAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS SOBRE OS  
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA**

DANIEL RODRIGUES DE PAULA

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Faculdade Nacional de Direito sob orientação do Professor Thadeu Andrade da Cunha.

Rio de Janeiro, 2021.2

## SUMÁRIO

### Sumário

INTRODUÇÃO.....	11
1. NOÇÕES GERAIS DO ICMS.....	13
1.1. ORIGEM E PREVISÃO CONSTITUCIONAL.....	13
1.2. FATO GERADOR DO ICMS .....	15
1.3. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA DO ICMS .....	17
2. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS ELENCADOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....	20
2.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE .....	20
2.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	23
2.3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: MÍNIMO EXISTENCIAL E NÃO CONFISCO .....	25
2.4. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE / ESSENCIALIDADE .....	26
2.5. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE .....	30
3. DAS CONTROVÉRSIAS ACERCA DAS ALÍQUOTAS MAJORADAS INCIDENTES SOBRE OS SERVIÇOS DE ENERGIA E TELECOMUNICAÇÃO.....	32
4. DA DISCUSSÃO ACERCA DA MATÉRIA NO STF - RE N° 714.139.....	37

## **IDENTIFICAÇÃO DO PROJETO**

### **Título**

“OS REFLEXOS DA MAJORAÇÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS ELENCADOS NA CARTA MAGNA”

### **Autoria**

Nome do aluno: Daniel Rodrigues de Paula

DRE: 116152612

Turno: Integral

Telefone: (21) 96972-7327

E-mail: danielpaula98@hotmail.com

### **Orientador**

Prof. Thadeu Andrade da Cunha

Rio de Janeiro, 2021.2

**OS EFEITOS DA MAJORAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS SOBRE OS  
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA**

DANIEL RODRIGUES DE PAULA

BANCA EXAMINADORA

---

Prof.

---

Prof.

---

Prof.

## **TERMO DE ACEITE**

Eu, Professor Dr. Thadeu Andrade da Cunha, aceito orientar a monografia jurídica do aluno Daniel Rodrigues de Paula, sobre o tema “OS REFLEXOS DA MAJORAÇÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS ELENCADOS NA CARTA MAGNA”, nos termos deste projeto.

Rio de Janeiro, X de X de 2021.

---

Thadeu Andrade Da Cunha

## **AGRADECIMENTOS**

5 anos, 10 períodos e milhares de horas de aula. Pode parecer um número astronômico, mas posso dizer que para mim passou num piscar de olhos. Parece até que foi ontem que comecei o curso de Direito. Com apenas 18 anos, comecei uma jornada sem saber se tinha feito a escolha correta, cheio de dúvidas e incertezas, algo bem comum para um jovem nessa idade que tem a necessidade de definir a sua profissão pelo resto de sua vida.

Nesse momento, encerro mais uma etapa da minha vida e tenho pelo menos duas certezas: que tomei a decisão correta, pois acredito no Direito como instrumento de construção de uma sociedade melhor, justa e solidária; e que serei eternamente grato por todos que me acompanharam e me ajudaram durante cada passo, nos momentos de alegria e de tristeza, nos erros e nos acertos, nas derrotas e nas vitórias.

Por isto, considereei imprescindível reservar este pequeno espaço para fazer os devidos agradecimentos a todos que de alguma forma fizeram parte da minha vida nesse período de graduação.

À minha Família, especialmente minha mãe e meu pai, que estiveram comigo durante este tempo, apoiando-me em todas as decisões que tomei e me ensinando a valorizar cada vez mais as pessoas e atitudes que agregam positivamente em minha vida.

A todos os docentes da Faculdade Nacional de Direito, por abrirem as portas do Direito, me ensinando conceitos, normas, princípios, institutos ou atos processuais. Em especial ao Prof. Thadeu Andrade, que me orientou durante toda a elaboração deste trabalho, não somente na parte técnica, como também na gestão emocional para superar todas objeções à conclusão do presente trabalho.

A todos advogados do Escritório MSA Advogados, por terem me permitido dar o primeiro passo na carreira de operador do direito, ensinando desde a ler um processo e redigir uma petição até como tratar e ajudar as pessoas que necessitam de apoio jurídico.

Ademais, a todos participantes do quadro de profissionais do Escritório Gaia, Silva e Gaede, em especial à advogada Taiana Braz, por ter me aperfeiçoado na parte técnica e profissional, sou muito grato por tudo que me proporcionou durante o período em que trabalhamos juntos.

Por fim, mas não menos importantes, aos meus amigos e futuros colegas de profissão Vinícius Neves e Matheus Facioli, pela amizade e o companheirismo proporcionado desde o primeiro dia de faculdade e que tenho certeza que continuará durante todas nossas vidas.



# OS EFEITOS DA ALÍQUOTA MAJORADA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO À LUZ DOS PRINCÍPIOS ELENCADOS NA CARTA MAGNA

Daniel Rodrigues de Paula<sup>1</sup>

**Resumo:** O presente trabalho acadêmico discorre sobre os impactos decorrentes da interpretação dos princípios constitucionais na alíquota de ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e comunicação. Em uma abordagem inicial, o trabalho define quais são os princípios elencados na Constituição Federal e quais são as relações que possuem com o ICMS, como, por exemplo, o princípio da Capacidade Contributiva, que é imprescindível para a aplicação dos demais princípios do Direito Tributário, bem como possui o objetivo de concretizar as garantias constitucionais. Nesse caso, no que diz respeito aos serviços de comunicação e energia elétrica, é incontroverso que, nos dias atuais, esses são considerados como essenciais à vida e à dignidade humana. Logo, é indispensável que, para que sejam respeitados os princípios constitucionais, a legislação complementar que impõe a carga tributária deverá estar de acordo com a real necessidade do serviço/produto para o contribuinte, uma vez que esta necessidade é o fator determinante da alíquota a ser cobrada.

**Palavras-chave:** ICMS. Capacidade Contributiva. Seletividade. Energia elétrica. Comunicação.

---

<sup>1</sup> Monografia apresentada para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Faculdade Nacional de Direito sob orientação do Professor Thadeu Andrade da Cunha.

## **ABSTRACT**

The present article deals with the need to observe and apply the constitutional principles of taxpayer capacity and ICMS selectivity on electricity and communication services. The Principle of Contributory Capacity governs the other principles of Tax Law, due to the need to limit the power to tax, aiming at the realization of constitutional guarantees and for the effective fulfillment of the purposes for which taxation is intended. Therefore, the tax burden of the tax should be strictly linked to the economic capacity of the taxpayer who will support it. The Principle of Selectivity, in turn, should be determined according to the essentiality of the merchandise and / or service. In the case of communication and electricity services, which are indispensable to society, the tax rate must obey an isonomic criterion, that is, the tax burden of the ICMS should be adjusted according to the need for the good / service to the taxpayer. Selectivity is, therefore, one of the means of implementing the capacity contributory.

Key Words: ICMS. Capacity Contribution. Selectivity. Electricity. Communication.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Art. – Artigo

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

Eg. – Egrégio

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignação

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

RE – Recurso Extraordinário

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços

STF – Supremo Tribunal Federal

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS teve sua instituição pelo Convênio ICM nº 66/1998. Atualmente, possui previsão legal expressa no artigo nº 155, II, da Constituição Federal de 1988, bem como na Lei Complementar 87/96, nos convênios e protocolos editados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária e nas leis ordinárias publicadas em todos os entes federativos.

A finalidade com a qual haja a criação de tributos é, na maioria dos casos, arrecadatória, uma vez que os Estados precisam de recursos financeiros para arcar com as necessidades essenciais da sociedade, como saúde, moradia e educação.

Não obstante à necessidade de arrecadação fiscal, o legislador constitucional delimitou também o grau de liberdade para criação de tributos, ou seja, só poderão ser instituídos tributos que possuem previsão na Constituição Federal. Dessa forma, os Princípios Constitucionais são os responsáveis pela limitação do poder de tributar dos entes públicos.

Nessa perspectiva, o cerne do presente trabalho é o estudo sobre a aplicação das alíquotas de ICMS tendo como critério a essencialidade de produtos como energia elétrica e serviços de comunicação. Visto que, por serem inerentes à dignidade da pessoa humana, devem, obrigatoriamente, estarem disponíveis de forma justa para a sociedade.

Ademais, é notório que os bens considerados não essenciais ou supérfluos à sociedade, são normalmente consumidos por pessoas de maior poder aquisitivo – também maior capacidade contributiva – com condições de suportar tal carga tributária. Enquanto os bens essenciais que devem ser consumidos por toda a sociedade, não deveriam ser onerados de forma agressiva pelos Estados.

Logo, pode-se afirmar que o objetivo do legislador é garantir que a carga tributária seja menor nos produtos essenciais, enquanto os produtos supérfluos, poderá ser mais elevada, de modo a equilibrar a arrecadação fiscal.

No entanto, ao contrário da previsão disposta na Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal editaram Leis próprias para regulamentar a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), fixando suas próprias alíquotas internas ordinárias de acordo com as especificidades de cada local, porém, deverá sempre respeitar os limites impostos pela União Federal.

Nesse sentido, o art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88, dispõe que o legislador estadual, caso queira instituir alíquotas de ICMS diferentes dentro do Estado, poderá observar o critério da essencialidade dos produtos, aplicando alíquotas mínimas e máximas, a depender de cada produto. Leia-se:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
(...)  
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

Assim, pela simples leitura do dispositivo acima transcrito, constata-se que a Constituição Federal deixou expresso que, caso o legislador opte por fixar a alíquota do ICMS em percentual diferente para certos produtos e serviços, esta deverá ser considerada sua essencialidade. Ou seja, quanto maior a necessidade do produto/serviço para sociedade, menor deveria ser a carga tributária.

Entretanto, na contramão da previsão constitucional, muitos Estados vêm aplicando alíquotas majoradas para produtos considerados essenciais à sociedade. O Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, regulamentou o ICMS, aprovado pelo Decreto nº 27.427/2000, no qual estabeleceu que a alíquota do imposto pode ser de até 25% para consumo de energia elétrica acima de 300Kw/h, enquanto a alíquota sobre serviços de comunicação deve ser de 26%, nos termos da alteração dada pelo Decreto Estadual nº 45.611/2016.

Todavia, apesar de a previsão expressa na Lei Estadual sobre o limite de 25% de ICMS na energia elétrica, o Estado do Rio de Janeiro cobra em casos específicos o valor acima do permitido, podendo chegar até 32%, caso haja consumo de mais de 450Kw/h. Sendo assim, não há somente violação da Constituição Federal no que diz respeito ao princípio da Seletividade, como também da própria Lei Estadual vigente.

É incontroverso que os serviços em debate são extremamente essenciais à vida e desenvolvimento da sociedade, razão pela qual não poderia ser prestado de forma discriminatória, com alíquotas mais altas, inclusive para parte da população com menor capacidade contributiva.

Logo, fica claro que o legislador estadual deve observar o critério da essencialidade do produto/serviço, disposto no art. 155, § 2º, III da CF/88, ao fixar a alíquota do ICMS, visando alcançar a justiça social e o equilíbrio fiscal.

No que tange à discussão em âmbito constitucional, vale ressaltar que a matéria se encontra em sede de repercussão geral reconhecida no Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário n. 714.139/SC) e possui relação com institutos relevantes de nosso ordenamento, tais como a igualdade, a capacidade contributiva e seletividade.

## **1. NOÇÕES GERAIS DO ICMS**

### **1.1. – ORIGEM E PREVISÃO CONSTITUCIONAL**

Após a reforma tributária ocorrida em 1965, foi editada a Emenda Constitucional nº 18, a qual determinou a conversão do IVC ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM.

Porém, somente em 1988, com a promulgação da nova Constituição Federal, o ICM passou a se chamar ICMS, cujo nome técnico é Imposto de Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

Tal imposto não incide somente nas vendas das mercadorias, como originalmente acontecia, mas também sobre serviços de transporte e de telecomunicações. Assim como o ICM, o ICMS continua sendo um imposto de competência estadual, conforme previsto no art. 155, II da CF/88, com as regras gerais instituídas através da Lei Kandir (Lei nº 87/96) e regulamentação por meio dos RICMS de cada Estado da federação.

Apesar da inovação trazida pelo ICMS, diversos doutrinadores ainda criticam a sua forma de tributação, mas enquanto não há uma reforma tributária que estabeleça novas regras para exigência do imposto sobre o consumo, a tributação sobre a circulação das mercadorias ainda é a maior forma de arrecadação para que os Estados tenham recursos para sua manutenção.

Além disso, vale ressaltar que este modelo de tributo é adotado por maior parte dos países, dentre eles, todos os países da União Europeia e também diversas outras nações da América Latina.

Dessa forma, no Brasil, trata-se do determinado Imposto sobre o Consumo de Mercadorias e Serviços, que possui natureza indireta, haja vista que a obrigação tributária entre o contribuinte de direito e o Estado é subjacente a uma relação mercantil entre o vendedor (contribuinte de direito) e o consumidor (contribuinte de fato).

O critério material, descrito pela norma como necessário à ocorrência da obrigação tributária, é representado pelas cinco hipóteses elencadas no artigo 2º da Lei Complementar nº 87 de 1996. Logo, o ICMS engloba cinco fatos geradores distintos, todos eles resultantes das operações econômicas de consumo, isto é, de compra e venda.

Nesse caso, o critério temporal, em tese, é o momento em que se considera consumado o fato gerador, este é fixado pelo artigo 12º da referida Lei Complementar como a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte ou, nas demais hipóteses, no início da prestação dos serviços.

Já o critério espacial, o espaço físico em que nasce a obrigação tributária, conforme o artigo 11º da Lei Complementar, é o local da operação ou do serviço. Para a circulação de mercadorias, será o estabelecimento de saída. Tratando-se de serviço, será onde tenha início a sua prestação.

A definição do contribuinte de direito, isto é, do critério pessoal da norma matriz, é realizada no artigo 4º da Lei Complementar<sup>2</sup>. O contribuinte legal do ICMS será qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, que realize algum dos cinco fatos geradores prescritos pela Constituição, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial.

No que tange ao critério quantitativo, a Lei Complementar faz apenas menção, no artigo 13º, à base de cálculo, que será o valor da operação, que engloba apenas a mercadoria ou mercadoria e serviço, dependendo do fato gerador do ICMS. Todavia, apesar da Lei Complementar não dispor acerca das alíquotas do ICMS, a Constituição Federal, no inciso III do §2º do artigo 155, prescreve que este imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

## **1.2.- FATO GERADOR DO ICMS**

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, incisos II e IX<sup>3</sup> e suas alíneas, bem como o art. 2º, da Lei Complementar 87/96<sup>4</sup>, preveem as hipóteses de fatos geradores do ICMS.

---

<sup>2</sup> “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

<sup>3</sup> 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; (...) IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

<sup>4</sup> Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços



Importante destacar que o ICMS incide somente nas operações com mercadorias, isto é, para que ocorra o fato gerador do imposto, é necessário que haja a transferência de titularidade do produto, através de um negócio jurídico lucrativo (venda da mercadoria).

Como bem explicado abaixo, nas palavras do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>5</sup>:

“A palavra operação, utilizada no texto constitucional, garante assim que a circulação de mercadoria é adjetivação, consequência. Somente será relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso a ênfase constitucional na expressão operações de circulação de mercadorias. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio.” (COÊLHO; SACHA CALMON NAVARRO, 2012. p. 462)

Esse entendimento é unânime na doutrina e na jurisprudência, sendo compartilhado, entre outros, por Souto Maior Borges,<sup>6</sup> Aliomar Baleeiro,<sup>7</sup> Geraldo Ataliba,<sup>8</sup> Roque Antônio Carrazza<sup>9</sup> e Hugo de Brito Machado,<sup>10</sup> bem como pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça - vide Súmula 166, do STJ.<sup>11</sup>

Com relação à citada Súmula 166, do STJ, é relevante destacar que o bem é caracterizado como mercadoria de acordo com a sua destinação, ou seja, mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio e não ao seu uso ou consumo próprio.

---

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

5 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 2012. p. 462

6 BORGES, Souto Maior. O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos. In RDA 103/33-48.

7 BALLEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 223.

8 ATALIBA, Geraldo. ICM sobre Importação de Bens de Capital Para Uso do Importador, in Revista Forense 250/114-120.

9 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

10 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 38ª ed., São Paulo, Malheiros, 2017, p. 376.

11 Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Nessa perspectiva, corroborando o entendimento acima, Adolpho Bergamini<sup>12</sup> sustenta também que “o ativo imobilizado de uma empresa não pode ser considerado mercadoria, de modo que a sua transferência e/ou venda não deve ser considerada fato gerador de ICMS.”

Ademais, o Supremo Tribunal Federal também já se manifestou sobre o tema, no Recurso Especial nº 540.829, a qual consolidou o entendimento de que não há incidência do ICMS/Importação em operações de arrendamento mercantil internacional sem opção de compra, devido à ausência de transferência de titularidade.

Logo, é incontroverso o entendimento citado a cima, visto que a simples transferência de um bem à outra unidade da mesma empresa, sem a finalidade de atividade mercantil, não constitui operação da circulação de mercadoria para incidência do ICMS. Assim, conclui-se que a mera saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte não configura objeto passível de tributação pelo ICMS.

### **1.3. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA DO ICMS**

No que se refere à base de cálculo de um tributo, ressalta-se que este é o montante sobre o qual a alíquota de determinado imposto irá incidir. Como, por exemplo, se o valor de uma mercadoria é R\$100,00 e a alíquota do ICMS é 17%, então o ICMS incidente sobre esta mercadoria será de R\$ 17,00 (17% de R\$ 100,00).

Dito isto, o art. 146 da CF/88<sup>13</sup>, inciso III, alínea “a”, determina que a definição da base de cálculo do ICMS será reservada à Lei Complementar, o que foi feito através do art. 13 da Lei Kandir (Lei nº 87/96)<sup>14</sup>, que definiu como base de cálculo do

---

<sup>12</sup>BERGAMINI, Adolpho. ICMS, 3ª ed, São Paulo, Fiscosoft, 2015, p. 104.

<sup>13</sup> Art. 146 – Cabe à lei Complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes

<sup>14</sup> Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

ICMS o valor da operação (incluindo todos os custos envolvidos) ou o preço do serviço.

O Professor Geraldo Ataliba<sup>15</sup> define a base de cálculo do ICMS como a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critérios para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*.”

Sustenta ainda, o Professor Roque Antonio Carrazza<sup>16</sup>, ao considerar que, para que haja a correta tributação do imposto, a sua base de cálculo deve ter relação com o fato gerador do tributo:

“Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência. ”

Nesse caso, faz-se necessário entender que a aplicação das alíquotas do ICMS, definidas pela legislação estadual, devem estar em conformidade com os princípios que foram determinantes para a instituição do tributo, bem como o entendimento consolidado nos Tribunais Pátrios.

---

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

15ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Ed., 12ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p.108.

16CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

Assim, cabem aos Estados definirem suas alíquotas internas para exigência do ICMS com base na seletividade, pois a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155 § 2º, III, prevê que a alíquota do ICMS “poderá ser seletiva em função da essencialidade das mercadorias e serviços.”

Entretanto, por mais que haja autonomia para a determinação das alíquotas, alguns Estados não respeitam a limitação imposta pela Constituição Federal, fato esse que gera uma violação à norma constitucional, de acordo com Hugo Machado de Brito<sup>17</sup>:

“A norma constitucional pertinente à seletividade do ICMS tem sido violada pelos Estados, que, interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, energia elétrica e os serviços de comunicação.”.

Dessa forma, entende-se que o serviço ou a mercadoria que for considerado essencial à sociedade, deverá ter alíquota mínima/reduzida, enquanto os produtos supérfluos devem ter alíquota majorada, de modo a equilibrar os cálculos fiscais.

Todavia, muito embora a regra constitucional seja latente, a verdade é que os Estados-Membros têm adotado alíquotas incompatíveis com a realidade da sociedade, ignorando completamente a essencialidade dos produtos ou mercadorias.

É notório que a onerosidade tributária nos produtos/serviços que são essenciais à sociedade gera não só uma afronta aos princípios constitucionais, como também colabora para o aumento da desigualdade social. Uma vez que, o contribuinte com menor capacidade contributiva é mais prejudicado devido à falta de recursos para ter uma vida digna.

---

<sup>17</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 38ª ed., São Paulo, Malheiros, 2017, p. 385.

## **2. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS ELENCADOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Conforme ensina Hugo de Brito Machado Segundo (2020, p. 13), os princípios jurídicos são “espécie de norma jurídica que não prevê hipóteses nem prescreve determinadas condutas, mas sim consagra determinados valores, fins ou objetivos, a serem seguidos, na medida do que for jurídica e factualmente possível, na elaboração, na interpretação e na aplicação de outros princípios, e especialmente das regras jurídicas”.

Dentre os diversos Princípios Tributários previstos na Constituição Federal de 1988, o presente trabalho aborda em especial os Princípios da Capacidade Contributiva, da Seletividade/Essencialidade e da Não-Cumulatividade aplicáveis aos serviços de energia elétrica e comunicação, quando da fixação da alíquota do ICMS.

### **2.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

Com previsão no caput do artigo 5º, CF/88,<sup>18</sup> o princípio da igualdade se refere à previsão de igualdade em seu sentido formal, ou seja, igualdade perante a lei, que consiste em tratar todos os indivíduos de forma equânime, com a finalidade de submetê-los ao crivo da lei independentemente de qualquer distinção socioeconômica, seja de sexo, etnia, classe social, dentre outras.

Dessa forma, o alcance do princípio não se restringe apenas à equiparação dos cidadãos diante da norma jurídica, mas também na obrigação de que a própria lei deve ser editada em conformidade com a isonomia.

Assim, a igualdade pode atuar na aplicação da lei, impondo ao Estado a obrigação de não discriminar diante da legislação os indivíduos com base em suas características individuais, ou na própria lei, que como instrumento de regulação e intervenção social, necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Desta forma,

---

<sup>18</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

o artigo 5º é um preceito fundamental voltado tanto para o aplicador da lei quanto para o próprio legislador <sup>19</sup>.

Apesar do dispositivo constitucional prescrever uma relação de paridade entre todos os indivíduos, não especifica o critério utilizado para a comparação, de modo que não há como verificar a igualdade entre dois ou mais cidadãos utilizando a isonomia em sentido estritamente formal.

Dessa forma, conforme ensina Humberto Ávila, “o princípio, por si só, nada diz quanto aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar pessoas.” (ÁVILA, 2004, p. 101).

O objeto de estudo do presente trabalho, contudo, não é a análise da igualdade na aplicação da lei, mas sim no desenho do sistema tributário prescrito na própria lei, em especial à aplicação do ICMS na Energia Elétrica, motivo pelo qual busca-se identificar se a determinada legislação fiscal é de fato isonômica, estabelecendo regras que não imponham discriminações desproporcionais entre os contribuintes.

No âmbito do Direito Tributário, a concepção formal da isonomia não será a mais adequada, uma vez que traz a noção de que todos os cidadãos devem contribuir de forma igual para os gastos públicos, independente da variação das suas rendas e de seus patrimônios.

Nessa perspectiva, o constituinte originário, ao citar a redução das desigualdades sociais, a promoção do bem de todos e a construção de uma sociedade justa e solidária como fundamentos da República no artigo 3º da Constituição Federal, relacionou a isonomia ao ideal de justiça, de maneira que torna insustentável, no Brasil, um modelo fiscal em que todos os indivíduos contribuam com a mesma quantia para os cofres públicos.

Logo, fica claro que a defesa da igualdade em seu sentido meramente formal não se legitima para o sistema tributário esculpido pelo Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

Nesse sentido, a partir do momento em que foi vinculado à noção de justiça e tido como um meio de alcançá-la, o princípio da isonomia deve ser entendido de forma material, consistindo em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, reconhecendo as necessidades de cada um.

Logo, o princípio isonômico visa garantir uma tributação justa, o que não necessariamente significa que as leis tributárias deverão tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas que precisam garantir o mesmo tratamento para as pessoas que se encontram em situações idênticas. Dessa forma, torna-se indispensável a distinção dos contribuintes e a distribuição dos encargos tributários em função de suas condições econômicas.

Nessa perspectiva, a concretização do princípio da isonomia material em âmbito tributário impõe a distinção entre os contribuintes na realização do dever de todos contribuírem para os gastos públicos, uma vez que os indivíduos são desiguais em sua capacidade econômica e, conseqüentemente, desiguais em sua capacidade para contribuir.

O grau de justiça fiscal de um sistema tributário é analisado pelo modo como uma dada carga fiscal é partilhada entre todos, especialmente na perspectiva entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. Destarte, em matéria tributária, o princípio da igualdade visa concretizar a justiça distributiva por meio da repartição do ônus fiscal.

Segundo a afirmação de Moschetti, “a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um

dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas <sup>20</sup>

Portanto, a capacidade contributiva do contribuinte representa a relação entre a sua capacidade econômica e a imposição estatal de um ônus tributário, da qual pressupõe-se uma relação jurídica entre o indivíduo e a Fazenda Pública.

Este princípio tem como escopo a construção de uma sociedade mais igualitária e menos injusta a partir da imposição de tributação compatível com a capacidade contributiva de cada indivíduo, a fim de que o sacrifício dispendido com o custeio da máquina estatal seja igualmente dividido por todos os contribuintes de acordo com as suas possibilidades financeiras.

## **2.2 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O Princípio da Capacidade Contributiva é um desmembramento do Princípio da Igualdade no Direito Tributário e possui previsão legal no art. 145, §1º, da Constituição Federal:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. “

Pela simples leitura do dispositivo acima transcrito, verifica-se que o Princípio da Capacidade Contributiva consiste em um meio para se alcançar a justiça fiscal, pois determina que a tributação seja maior para aqueles com mais poder aquisitivo, ou seja, mais capacidade para contribuir, enquanto os que tem menos, devem pagar um imposto com alíquota reduzida, tornando o consumo mais igualitário.

Ademais, o professor Aliomar Baleeiro assevera que antes de se aferir a real capacidade econômica do contribuinte, devem ser considerados os gastos

---

<sup>20</sup> MOSCHETTI, Francesco. El principio da capacidad contributiva. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.



necessários à manutenção das condições mínimas de vida deste, sob pena do Fisco cometer excessos.<sup>21</sup>

“A capacidade econômica de contribuir para as despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda ou do patrimônio. (BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar. 8. ed., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091).”

Se antes a capacidade contributiva possuía apenas o caráter objetivo, com base na riqueza explícita do contribuinte, atualmente é possível verificar também o caráter subjetivo deste princípio, sendo, inclusive, este entendimento adotado pelo constituinte brasileiro, segundo o que define Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>22</sup>:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.). Aí temos ‘signos presuntivos de capacidade contributiva’. Ao nosso sentir, o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 71).

Nesse sentido, conclui-se que o Princípio da Capacidade Contributiva visa trazer isonomia à sociedade através das relações fiscais, tratando os desiguais na medida das suas desigualdades e pressupondo a justa adequação dos impostos ao poder aquisitivo do contribuinte.

Conforme Hugo de Brito Machado (1993, p. 16), “a tributação na proporção das possibilidades financeiras dos contribuintes existe como princípio jurídico constitucional apenas para os impostos, vinculando o legislador infraconstitucional apenas no que se refere a esta espécie tributária. ”

---

<sup>21</sup>BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar. 8. ed., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 71

Quanto aos demais tributos, destacadamente as taxas e as contribuições, o legislador poderia exercer um juízo de discricionariedade, de acordo com a conveniência e a oportunidade, observar ou não o princípio.

Portanto, nos tributos vinculados a uma contraprestação estatal, o Princípio da Capacidade Contributiva deve ser aplicado, ainda que restritivamente, respeitando os limites e características de cada espécie tributária, por meio da vedação de tributação confiscatória e da observância do mínimo vital de cada contribuinte.

Em relação às taxas, por exemplo, a capacidade contributiva é aplicada mediante a autorização do legislador, que pode conferir isenções ou medidas de exoneração para determinados serviços públicos prestados aos indivíduos que não possuem condições de contribuição.

Por sua vez, no que se refere às contribuições, o artigo 195, §9º, da Constituição Federal de 1998, estabelece uma regra de progressividade ao determinar que as contribuições sociais dos empregadores ou empresas incidentes sobre folha de salários, receita, faturamento ou lucro poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Fica claro, portanto, o objetivo de tornar uma sociedade mais igualitária para todos, com respeito às garantias constitucionais da isonomia, razoabilidade/proporcionalidade e vedação ao confisco.

### **2.3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: MÍNIMO EXISTENCIAL E NÃO CONFISCO**

O princípio do não confisco está previsto na Constituição Federal em seu art. 150, IV<sup>23</sup>, CF, estipulando que é vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito confiscatório, ou seja, ao Estado é

---

<sup>23</sup> CF/88, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

imposto um limite na cobrança de determinado tributo, para que não se aposses indevidamente de bens ou da renda dos contribuintes.

Por ser um princípio de justiça fruto do anseio social de um equilíbrio entre a atuação do Estado para benefício geral e limite para uma razoável tributação, pode-se dizer também que o princípio da capacidade contributiva nasceu como um limitador ao poder de tributar, “sendo um princípio que possui seu fundamento axiológico nos subprincípios da justiça e no princípio da isonomia. Seus balizadores são o mínimo existencial e a vedação ao confisco”<sup>24</sup>.

Segundo Oliveira e Borges<sup>25</sup>, ao dissertarem sobre o mínimo existencial e o não confisco:

“O mínimo existencial empresta imunidade à incidência da norma tributária em virtude da ausência de signo presuntivo de renda ou riqueza; por sua vez, o não confisco é um marco limitador da capacidade contributiva com o escopo de evitar o esgotamento da renda ou riqueza, proporcionando o respeito à propriedade privada e a continuidade da tributação para a manutenção e desenvolvimento do Estado.”

Logo, conclui-se que o princípio do não confisco é um limitador para a aplicação do princípio da Capacidade Contributiva, com o objetivo de garantir a razoabilidade da incidência do tributo, proporcionando segurança jurídica ao contribuinte.

## **2.4. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE / ESSENCIALIDADE**

O Princípio da Seletividade/Essencialidade está previsto no art. 155, §2º, inciso III, da CF/88, da seguinte forma:

“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

---

<sup>24</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 215.

<sup>25</sup> OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. p. 186.

Também há previsão expressa no art. 48 do CTN:

“Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”.

O legislador, ao definir que as alíquotas do ICMS poderiam ser seletivas em função da sua essencialidade, buscou equidade tributária, na medida em que o imposto incidente sobre os produtos essenciais para a sociedade, como, por exemplo, a energia elétrica, deveriam ter alíquota reduzida. Enquanto os produtos supérfluos teriam sua alíquota majorada, visando obter uma certa compensação fiscal.

Para o professor Aliomar Baleeiro, a essencialidade “refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros.”<sup>26</sup>

O Princípio da Essencialidade é necessário para que o Princípio da Capacidade Contributiva seja aplicado corretamente, pois se um produto tem valor mais elevado e não é de extrema importância para a sociedade, ele será consumido, conseqüentemente, por uma parcela da população com poder aquisitivo maior, isto é, com maior capacidade contributiva.

Já o produto essencial, como, por exemplo, água e energia, será consumido pela sociedade em geral, ou seja, por quem pode contribuir sem maiores dificuldades econômicas e por quem não pode.

Por esse motivo, a legislação facultou aos Estados, estabelecer alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade do produto, visando assim uma isonomia fiscal.

---

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90

No entanto, uma parcela da doutrina ainda defende que a Constituição Federal não facultou o legislador, mas sim determinou uma obrigação em estabelecer as alíquotas em função da essencialidade do produto a ser consumido.

O professor Hugo de Brito Machado<sup>27</sup> defende a corrente doutrinária que define que o legislador foi claro em estabelecer a mera faculdade dos Estados, sendo a seletividade uma opção do legislador estadual:

“O constituinte de 1988, admitiu que tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Há quem afirme que as alíquotas de ICMS serão seletivas, mas não é bem assim. A Constituição não determina que sejam seletivas. Apenas admite, e com restrições. O estabelecimento de alíquotas seletivas obedece a critério político do legislador estadual, no que concerne às operações internas e na importação do exterior, e do Senado Federal, no que concerne a operações interestaduais.” (MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 97).

Seguindo um entendimento pouco divergente de uma parte da doutrina, afirma Hugo de Brito Machado Segundo<sup>28</sup>:

“A Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.”

Por outro lado, no espectro dos que se filiam a ideia de seletividade tributária em matéria de ICMS como um dever do legislador, pode-se citar o Prof. Roque Antonio Carrazza, para quem "este 'poderá' equivale juridicamente a um preceptivo 'deverá', tratando-se de uma norma cogente presente na Constituição."<sup>29</sup>

Também nesse sentido, Eduardo Sabbag,<sup>30</sup> postula que a obrigatoriedade seria "a única exegese aceitável, vindo ao encontro da necessária justiça tributária, alcançável pela via da tributação em cotejo com a essencialidade do bem".

---

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 97

<sup>28</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 72.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 16. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.

<sup>30</sup> SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 237

Assim, não poderia os Estados, com o intuito de maior arrecadação, desconsiderar os princípios constitucionais que determinam o estabelecimento das alíquotas com base na essencialidade do consumo.

Nessa linha, o Prof. Ricardo Lodi Ribeiro é enfático ao ratificar que no exercício da seletividade tributária pelos Estados supramencionados, será a essencialidade o critério considerado, como se depreende do trecho abaixo transcrito, a analisar as legislações estaduais<sup>31</sup>:

“Exercendo a faculdade de adoção da seletividade, afastando a proporcionalidade, exige-se do legislador estadual a adoção do critério da essencialidade do bem, de forma a não estabelecer alíquotas maiores do que as alíquotas ordinárias para bens de primeira necessidade. ”

Logo, a alíquota do ICMS incidente sobre determinado produto deve ser, obrigatoriamente, vinculada à sua necessidade para a sociedade, isto é, à sua essencialidade.

Hugo de Brito Machado é categórico ao afirmar que a ideia de essencialidade se extrai de uma obrigatória interpretação do sentido literal da palavra: “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. ” (2016, p. 76).

Nesse sentido, mercadorias como, por exemplo, remédios, alimentos básicos, água, luz e serviços de telefonia, devem ter sua alíquota reduzida, viabilizando o efetivo consumo por toda a sociedade, inclusive, por aqueles que não tem poder aquisitivo.

Enquanto os produtos que não são essenciais, consumidos, geralmente, por contribuintes com maior capacidade econômica, deve ter tratamento tributário diferenciado, com o objetivo de tornar justa a arrecadação fiscal.

---

<sup>31</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit, p. 259

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>32</sup>, nesta linha de entendimento, afirma que “os produtos mais essenciais para o consumo da população, como os gêneros de primeira necessidade, deverão ter alíquotas baixas”, enquanto “os bens de consumo supérfluo ou nocivos, como carros, bebidas, e cigarros terão suas alíquotas estabelecidas em elevado patamar.”

Ricardo Lobo Torres<sup>33</sup>, compartilhando desta mesma premissa, vai além, para ele os bens essenciais em sua máxima expressão, quais sejam aqueles que garantem a sobrevivência dos seres humanos, deveriam ser imunizados de tributação, a fim de primar pelo mínimo existencial do cidadão contribuinte - benefício esse não instituído pelo constituinte originário de 1988, mas que estava previsto na Constituição de 1946. Veja-se:

“Com efeito, quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional. Parece-nos, como já dissemos antes, que, não obstante seja omissa a CF, e caso de imunidade tributária, a garantir o mínimo existencial, posto que é um predicado dos direitos da liberdade e tem fundamento pré-constitucional. A Constituição de 1946 (art.15, §1º) garantia a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. A doutrina, tanto brasileira quanto estrangeira, caminha no mesmo sentido. ”

Assim, não há dúvidas de que o consumo de produtos supérfluos, normalmente relacionados à riqueza, devem ser tributados de forma diversa daqueles produtos essenciais consumidos por toda a população, os quais devem ter carga tributária inferior, tornando-os mais acessível. Do contrário, a arrecadação tributária não seria justa e equitativa.

## 2.5. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Em 1958, no Brasil, o Princípio da Não-Cumulatividade surgiu com a implementação do Imposto de Consumo, o que atualmente se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados, diferenciando-se dos demais impostos por ter sua base de cálculo como valor agregado.

---

<sup>32</sup>RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 131.

<sup>33</sup>TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Tributário, vol. 2. 2. ed., São Paulo: Renovar, 2012, p. 333.

Conforme as afirmações de Alcides Jorge Costa (1978, p. 6), “a primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados. ”

Entretanto, o princípio da não-cumulatividade foi adotado de maneira efetiva no Brasil com a criação do ICM, pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o que trouxe uma grande evolução em comparação ao imposto criado anteriormente pelo fato da característica não-cumulativa.

Dessa forma, o determinado princípio estabelece que o imposto devido será aquele proveniente da aplicação da alíquota à base de cálculo da operação atual, descontados os valores efetivamente pagos na operação anterior. Nessa perspectiva, conforme ensina Hugo de Brito:

“Entende-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto e o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz o valor do imposto correspondente a saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos, deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.” (Machado, 2007, P.522).

O Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS está diretamente ligado ao fato de ser um imposto plurifásico, ou seja, incidente sobre várias cadeias de produção. Em decorrência disso, o ICMS tem proporções interestaduais, pois é comum que determinada cadeia de produção se inicie em um Estado da Federação e seja finalizada em outro.

Dessa forma, extinguiu-se o determinado “efeito em cascata” que ocorria no IVC, ocasionando um fato gerador distinto todas as cadeias da relação mercantil. Além disso, o pagamento do ICM era feito sobre o valor agregado, ou seja, sobre a diferença entre o valor da operação tributada e o da operação anterior.



Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o princípio da não cumulatividade é “dirigido aos tributos plurifásicos, que gravam as diversas etapas de uma cadeia produtiva ou de circulação de bens ou serviços”<sup>34</sup>.

Acrescenta ainda que, “trata-se de uma técnica que atua sobre o conjunto das operações econômicas envolvendo diversos setores da vida social, tendo o objetivo maior de evitar que o impacto da percussão tributária provoque distorções negativas vivenciadas pela experiência histórica, como a tributação em cascata.”<sup>35</sup>

Conforme Aliomar Baleeiro (2010, p. 368), “todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns, tanto ao IVA da América Latina, como ao TVA europeu ou ao IPI e ao ICMS brasileiro”.

Resta claro que, nesses sistemas, buscaram-se tributar em todas as fases de produção e circulação apenas o adicionado em cada uma destas, e, dessa forma, o imposto incide apenas na circulação mercantil líquida de cada empresa. “Daí os conceitos de imposto sobre vendas líquidas ou imposto sobre o valor adicionado”. (BALEIRO, 2010, p. 368)

Assim, o princípio da não-cumulatividade visa preservar o controle de preço do produto, na medida em que o imposto incide somente em uma cadeia de produção, sendo englobado no valor de venda para o consumidor final. Dessa forma, somente o consumidor final arca com o ICMS incidente sobre as mercadorias e não todos os contribuintes envolvidos na cadeia de produção do produto.

### **3. DAS CONTROVÉRSIAS ACERCA DAS ALÍQUOTAS MAJORADAS INCIDENTES SOBRE OS SERVIÇOS DE ENERGIA E TELECOMUNICAÇÃO**

A Constituição Federal, em determinados tributos, permitiu que se invocasse certo caráter extrafiscal para que tivessem, além da função arrecadatória, funções extrafiscais, como, por exemplo, redistribuição da renda, redução das desigualdades sociais e fomento à função social da terra.

---

<sup>34</sup> (CARVALHO, 2006, p. 663 apud OLIVEIRA; MATTA, 2009, p. 548)

<sup>35</sup> (CARVALHO, 2006 apud OLIVEIRA; MATTA, 2009).

Assim, o texto constitucional não se limitou a definir meramente os aspectos essenciais à tributação, tal qual o critério material, mas também determinou ao legislador tributário que se pautasse em determinadas regras e diretrizes previstas expressamente na norma constitucional, em estrita observância aos princípios da capacidade contributiva, isonomia tributária, vedação ao Confisco e Proporcionalidade/Razoabilidade.

Dessa forma, a Constituição Federal determina que o tratamento desigual em relação à fixação das alíquotas do ICMS está estritamente vinculado à essencialidade do produto ou serviço (art. 155, § 2º, III, da CF/88), não podendo o legislador infraconstitucional trazer regra diferente da consagrada pelo legislador constituinte originário.

Visto que, uma vez estabelecida alíquotas seletivas, o qual fixa-se alíquota do ICMS em percentual diferenciado para certos produtos ou serviços, deve o legislador estadual atender obrigatoriamente ao critério da essencialidade das mercadorias e dos serviços, sendo certo que quanto maior a importância e necessidade do produto para a coletividade, menor deve ser a alíquota do imposto.

Nessa perspectiva, é por meio da seletividade que se atende o regramento constitucional, uma vez que se equilibra a carga tributária do ICMS que o consumidor final (pessoa física ou jurídica), contribuinte de fato do imposto, irá suportar em relação aos produtos e serviços essenciais, aos quais todos devem ter amplo e irrestrito acesso.

Somente aplicando-se efetivamente o Princípio da Seletividade/Essencialidade na exigência do ICMS, faz-se possível o respeito ao princípio da isonomia, à medida que se observa a devida adequação entre a tributação e a capacidade econômica dos contribuintes, afastando-se os efeitos confiscatórios do tributo quando não respeitados os limites impostos pela capacidade econômica destes.

Nesse sentido, conforme exposto nos tópicos anteriores, deve ser observada a capacidade contributiva para a graduação da tributação do ICMS, de modo que o

contribuinte com menor capacidade contributiva possa ter acesso a serviços indiscutivelmente essenciais, suportando o ônus fiscal na proporção da sua capacidade econômica, ou seja, com uma carga tributária (alíquota) menor.

Logo, conclui-se que as alíquotas do ICMS devem ser inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias e serviços, recaindo as alíquotas mais elevadas apenas sobre os bens e serviços supérfluos, e as mais baixas, sobre os essenciais, como corrobora o entendimento de Leandro Paulsen:

“Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado), sendo que o critério para tal seletividade é dado pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto.”<sup>36</sup>

Conforme leciona Luiz Emygdio, a seletividade consiste em "tributar mais gravosamente o produto menos essencial para a comunidade e mais suavemente, ou reduzido à alíquota zero, o produto mais essencial."<sup>37</sup>

No entanto, na contramão do que é determinado pela Constituição Federal, alguns Estados cobram alíquotas majoradas para os serviços de energia elétrica e telecomunicações, que são, notoriamente, essenciais à sociedade atual.

A violação aos princípios constitucionais fica ainda mais clara quando verificamos que alguns Estados, como no Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, a essencialidade das operações com fornecimento de energia elétrica é equiparada a comercialização de cigarros, bebidas alcoólicas, armas e munições, a qual institui a mesma alíquota (25%) de ICMS para todas as operações citadas.

A essencialidade do serviço de energia elétrica se mostra tão evidente que o Poder Judiciário tem jurisprudência pacífica e reiterada vedando a suspensão no fornecimento dos serviços de energia elétrica, no caso de inadimplemento apurado unilateralmente pelas concessionárias.

---

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. 1432. p. 309

<sup>37</sup> ROSA JR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 20ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2007, p. 736.

Portanto, é incontroversa a discussão quanto à essencialidade dos serviços de energia elétrica para o seio social, uma vez que a legislação vigente e os precedentes jurisprudenciais coadunam sobre este aspecto.

Cumprе ressaltar que, o próprio Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro já pacificou o seu entendimento, pelo Órgão Especial, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005, no sentido de que a alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica e os serviços de comunicação no patamar de 25% fere o princípio da seletividade tributária aplicável ao ICMS. Veja-se:

“EMENTA - Arguição de Inconstitucionalidade. Artigo 2º, inciso I do Decreto nº 32.646 do ano de 2003 do Estado de Rio de Janeiro, que regulamenta a Lei Estadual nº 4.056/2002 que instituiu o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais. Superveniência da Ementa Constitucional nº 42, de 19/12/2003, que validou, em seu Artigo 4º, os adicionais criados pelos Estados em função da EC nº 31/200, mesmo aqueles em desconformidade com a própria Constituição. Impossibilidade de se reconhecer a inconstitucionalidade do Decreto nº 32.646 de 2003. Precedente do STF. Artigo 14, VI, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado de Rio de Janeiro, que fixa a alíquota do ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. Desatenção aos princípios constitucionais da seletividade e essencialidade, dispostos no Artigo 155, §2º da CRFB. Inconstitucionalidade reconhecida.

Arguição parcialmente procedente.

Cuida-se de Arguição de Inconstitucionalidade do Artigo 14, VI, item 2, VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000, que estipula a alíquota de ICMS sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, e do Artigo 2º, I do Decreto nº 32.646 do ano de 2003 do Estado de Rio de Janeiro, que regulamenta a Lei nº 4.056 do ano de 2002, que instituiu o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais, tendo em conta a desatenção aos princípios da seletividade e essencialidade na fixação da alíquota e de sua posterior majoração.

A presente Arguição se restringe ao Artigo 14, VI, item 2, e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427/2000 e ao Artigo 2, I do Decreto 32.646/2003, que fixam a alíquota de ICMS sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. Todavia, em relação ao Decreto 27.427/2000, ao fixar alíquota de 25% sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, verifica-se que não foram observados os princípios da seletividade e da essencialidade, dispostos no Artigo 155, §2º, III da CRFB, mormente quando estipula alíquotas menores a produtos supérfluos, como bebidas alcoólicas.

É certo que a seletividade do ICMS é facultativa, mas não pode ser muito ampla, devendo, por imposição constitucional, atender aos critérios da gradação determinada.

Assim, deve ser maior a alíquota relativa às mercadorias supérfluas e suntuosas, entre as quais não se enquadram os serviços de energia elétrica e de telecomunicações, que, a contrário senso, são considerados de essencial importância à sociedade.

Por conseguinte, ante o evidente desrespeito a gradação prevista no Artigo 155 §2º, III da CRFB, conclui-se irremediavelmente eivado de inconstitucionalidade o Artigo 14, VI, item 2, e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado de Rio de Janeiro.

Com tais razões e adotados os fundamentos do parecer ministerial, na forma regimental, julga-se parcialmente procedente a Arguição, para declarar a inconstitucionalidade do Artigo 14, VI, item 2, e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado de Rio de Janeiro.”

Não obstante, ainda que se entenda pela faculdade do legislador estadual em adotar uma tributação seletiva como o disposto no art. 155, § 2º, III, da CF/88, é claro ao assegurar que, nesta hipótese, fixando-se alíquota do ICMS em percentual diferenciado para certos produtos ou serviços, deve o legislador atender ao critério da essencialidade das mercadorias e dos serviços, de maneira que quanto maior a importância e necessidade do produto para a coletividade, menor deve ser a alíquota do imposto.

Ou seja, de acordo com o disposto no art. 155, § 2º, III, da CF/88, o ICMS poderá ser seletivo. Mas se o for, deverá, necessariamente, observar o critério da essencialidade, conforme determinado pela Carta Magna, o que não é cumprido por muitos Estados, que equiparam produtos supérfluos com o fornecimento de energia elétrica, ao estabelecer a mesma alíquota de 25% para estas operações.

Dessa forma, não há justificativa para o consumo de energia elétrica ser tributado à alíquota majorada, enquanto a tributação de outros produtos supérfluos tem alíquota mínima que implica em verdadeira afronta à essencialidade destes produtos.

Nesse sentido, a consequência lógica recai na constatação da impossibilidade de os Estados instituírem alíquotas majoradas de ICMS no fornecimento daqueles produtos tidos como essenciais, haja vista que o artigo 155, § 2º, inciso III, permitiu um tratamento desigual em relação à fixação das alíquotas do ICMS (seletividade), desde que estritamente vinculado à essencialidade do produto ou serviço. Significa dizer que, a faculdade conferida ao legislador estadual está estritamente vinculada à análise de essencialidade do produto.

Em vista disso, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva, mesmo que não possa ser exercido na mesma intensidade e proporção dos impostos diretos, deve influenciar o legislador infraconstitucional estadual na instituição do ICMS por meio da obrigatoriedade da seletividade das alíquotas em função da essencialidade

dos bens e serviços, de modo que a tributação seja inversamente proporcional à sua indispensabilidade, isto é, onerando mais os produtos supérfluos e menos os essenciais para um mínimo existencial digno.

#### **4. DA DISCUSSÃO ACERCA DA MATÉRIA NO STF - RE N° 714.139**

No que tange à matéria constitucional, dispõe-se que a interpretação literal e restritiva do dispositivo constitucional poderia levar à conclusão de que a seletividade seria facultativa, pois a vontade do constituinte originário ao utilizar expressões distintas para o ICMS seria atribuir ao ente tributante, os Estados e o Distrito Federal, um juízo de discricionariedade quanto à adoção de alíquotas distintas em função da essencialidade das mercadorias ou serviços.<sup>38</sup>

Nesse entendimento, o inciso III do artigo 155, §2º, seria meramente uma recomendação para que o legislador estadual se utilize da seletividade dentro do seu âmbito de oportunidade e conveniência, sem impor qualquer dever de observância à técnica de tributação.

O presente trabalho filia-se ao entendimento de que o ICMS é vinculado ao princípio da seletividade em razão da essencialidade dos bens e serviços, pois o texto constitucional não deve ser analisado simplesmente de modo literal, mas como um sistema unitário de normas e princípios. A interpretação da Constituição Federal de 1988 deve ser realizada de forma a evitar contradições entre suas regras e, principalmente, entre os princípios jurídico-políticos estruturantes.

O Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC interposto pelas Lojas Americanas S/A em face de decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, julgado pelo Relator Marco Aurélio, havia inicialmente sido negado, em 19 de dezembro de 2012, deduzindo justamente a Súmula n.º 279 da Corte.

---

<sup>38</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, n. 155, agosto, 2008. p. 51. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005. p. 321.

Contudo, após a oposição de embargos de declaração pela recorrente, argumentando existir omissões na decisão monocrática e pleiteando a atribuição de efeitos modificativos, em razão de a matéria ser de índole eminentemente constitucional, não carecendo de reexame do conjunto fático-probatório, os Ministros da Primeira Turma admitiram o recurso extraordinário e submeteram a análise da repercussão geral, que conseqüentemente foi julgada existente.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança nº 714.139/SC, que analisa a legislação do Estado de Santa Catarina, reconheceu a repercussão geral da questão de mérito aduzida no presente caso (Tema nº 745).

Cumprido destacar que a Procuradoria Geral da República apresentou parecer favorável aos interesses dos contribuintes do ICMS, concluindo, acertadamente, ser inconstitucional a fixação de alíquotas de ICMS superiores à ordinária do estado incidentes sobre o fornecimento de energia elétrica e o serviço de telecomunicação, ponderando a aplicação obrigatória do princípio da seletividade/essencialidade também ao ICMS. Veja-se:

"(...) De mais a mais, ainda que fosse o caso de considerar-se facultativa a aplicação da seletividade ao ICMS, uma vez feita a opção do legislador estadual pelo princípio da seletividade, passará, por lógica, a ser obrigatória a utilização do critério de comparação em virtude da essencialidade dos bens e serviços. Os mais essenciais deverão ser submetidos a alíquotas menores do que as destinadas aos supérfluos. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade, para impedir que sua definição seja permeada de subjetivismo.

Ao tomar de empréstimo do IPI a seletividade para colocá-la também no contexto do ICMS, o constituinte introduziu nesta exação, antes eminentemente fiscal, o componente de extrafiscalidade presente no Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IOF e IPI. (...)

Observa-se, de plano, a desproporcionalidade entre a alíquota geral e a aplicada à energia elétrica e aos serviços de comunicação. Esse contraste é ainda mais nítido quando se tem em mente que a mesma alíquota incidente sobre produtos supérfluos é destinada à energia e às telecomunicações, essenciais ao exercício da dignidade humana.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado: "Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando essa palavra, é o absolutamente necessário, o indispensável. Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para fins de seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, na comunidade e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós.

Assim, não nos parece razoável colocar-se em dúvida a essencialidade da energia elétrica. A alíquota do ICMS incidente sobre o seu consumo não deve ser maior do que aquela geralmente aplicável para as demais mercadorias." (...) Por outro lado, ao tributar sobremaneira o consumidor comum de energia e serviços de telecomunicação, o legislador estadual criou fator de discrimen que malfeire o direito do contribuinte à facilitação do acesso a esses produtos/serviços. O Poder Judiciário tem não apenas a competência, mas igualmente o dever de investigar a questão (CF, art. 5º, XXXV), de modo a afastar do cenário jurídico a lei inconciliável com a proteção constitucional ao contribuinte. Eliminada a regra especial que estipula alíquota majorada para energia elétrica e telecomunicações, tem-se que o ICMS de ambas cairá automaticamente na regra geral do Estado-membro (hoje sob alíquota de 17%). O contribuinte, por sua vez, terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional. (...) Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo provimento parcial do recurso, com modulação dos efeitos da decisão pro futuro, na forma autorizada pelo art. 27 da Lei 9.868/1999".

Portanto, uma vez reconhecida a repercussão geral da matéria, e considerando o teor do parecer favorável já manifestado pela Procuradoria Geral da República (PGR), o que se espera é que o Tribunal Superior profira decisão definitiva favorável aos contribuintes, a fim de afastar a aplicação da alíquota específica majorada incidente sobre a aquisição de serviços de energia elétrica, por todas as ofensas constitucionais já descritas.

Pelo exposto, o Supremo Tribunal Federal, até o momento, com os votos do Min. Marco Aurélio, do Min. Dias Toffoli e da Min. Cármen Lúcia, aparenta caminhar ao encontro do entendimento adotado no presente trabalho, acerca da vinculação do ICMS aos princípios da capacidade contributiva, seletividade e essencialidade, de



modo que a alíquotas do imposto não podem submeter-se exclusivamente ao juízo de discricionariedade do legislador.

Assim, utilizar-se do ICMS apenas como um mecanismo arrecadatório, ao invés de também observar a função redistributiva do imposto através de uma tributação que imponha uma distribuição justa e solidária do ônus fiscal entre os cidadãos, significa interpretar a Constituição como um conjunto de regras dispersas, não como uma unidade de direitos e garantias fundamentais ao indivíduo e limitações ao poder estatal de tributar.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer os objetivos fundamentais da República, em seu artigo 3º, prescreve que o Estado brasileiro deve atuar com a finalidade de construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, bem como com vistas à redução das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza.

Deste modo, toda atuação estatal deve ter com fundamento a concretização destes valores, seja na realização de gastos para suprir as necessidades públicas, quanto nos meios de arrecadação de receita. A atividade financeira do Estado, o modo pelo qual a Administração Pública gere a entrada e a saída de recursos, não terá fim em si mesma, mas sim vinculada aos valores constitucionais.

Nessa perspectiva, o tributo não será apenas um mecanismo arrecadatório para financiar os gastos públicos, tornando-se instrumento indispensável para o Estado Social de Direito por causa de sua função redistributiva. A imposição tributária atua na redução das desigualdades sociais e na redistribuição de renda onerando os indivíduos de acordo com a suas capacidades contributivas, isto é, segundo as possibilidades financeiras de arcarem com o ônus fiscal.

Nesse caso, quanto à função redistributiva do imposto, ao tratar de maneira distinta contribuintes com maior e menor poder aquisitivo, não viola o artigo 5º da Carta Magna, uma vez que a expressão “todos são iguais perante a lei” deve ser interpretada no Direito Tributário em sua acepção material.

A Isonomia tributária em sentido material representa a justiça fiscal, isto é, a distribuição dos encargos tributários de forma solidária entre os contribuintes. Sendo assim, deve-se tratar os iguais de forma uniforme e os desiguais de maneira diferente, na razão de sua desigualdade.

Nesse sentido, apesar de todo o arcabouço constitucional e legislativo que impõe a progressividade na tributação, a realidade do sistema tributário nacional é distinta, pois a carga tributária das camadas mais desfavorecidas da população é superior às das classes sociais mais abastadas, chegando a representar metade dos rendimentos mensais das famílias brasileiras.

Ao onerar de forma excessiva os mais pobres, uma vez que a carga tributária é inversamente proporcional ao rendimento do contribuinte, o sistema tributário brasileiro torna-se regressivo, violando os objetivos fundamentais elencados no artigo 3º por, ao invés de reduzir, agravar as desigualdades sociais.

Isto decorre do fato de que a maior parcela da tributação é de tributos incidentes sobre o consumo, como o ISS, o IPI e o ICMS, denominados de tributos indiretos. Enquanto os tributos diretos tributam as manifestações diretas de riqueza, como a renda e o patrimônio, os tributos indiretos relacionam-se com demonstrações indiretas de riqueza através do consumo de bens e serviços.

Nos tributos indiretos, o contribuinte definido em lei e obrigado a recolher o tributo é, na verdade, o vendedor. Apesar do consumidor final efetivamente arcar com o valor do tributo, pois este é repassado no preço da mercadoria, ele não está incluído na regra matriz de incidência tributária, caracterizando-se como um contribuinte de fato, estranho à relação jurídico-tributária entre o contribuinte de direito e o Fisco.

Pela inviabilidade de identificar os consumidores finais, o molde de Capacidade Contributiva esculpido pelo artigo 145, §1º da Constituição não pode ser aplicado de forma direta, haja vista os tributos não serem pessoais.

Entretanto, o próprio constituinte originário previu mecanismos de materialização da justiça fiscal nos impostos indiretos, destacadamente a técnica da seletividade de alíquotas em função da essencialidade dos bens e serviços.

Assim, conclui-se que as mercadorias consideradas essenciais para a sobrevivência humana com o mínimo de condições devem ser tributadas com alíquotas reduzidas ou até mesmo nulas.

Por outro lado, os produtos supérfluos e fúteis devem sofrer uma tributação mais elevada. A Constituição determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI deve obrigatoriamente observar o princípio da seletividade em razão da essencialidade.

No entanto, o artigo 155, §2º, inciso III, estabelece que o ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços, como o fornecimento de energia elétrica e comunicação, “poderá ser seletivo”.

Nesse caso, a leitura restritiva e literal do artigo constitucional pode levar ao posicionamento de que a Lei Maior de 1988 entrega ao legislador infraconstitucional um juízo de discricionariedade, podendo escolher se o ICMS será ou não seletivo. Entretanto, o presente trabalho filia-se à parte da doutrina brasileira que entende que a expressão “o ICMS pode ser seletivo” representa uma norma cogente, por força dos objetivos fundamentais estabelecidos no artigo 3º.

Portanto, o texto constitucional deve ser interpretado como um sistema unitário de normas e princípios, de forma que o artigo 155, §2º, inciso III, não pode ser analisado isoladamente, mas integrado ao conjunto de preceitos que impõem uma tributação solidária, materialmente isonômica e redistributiva.

Logo, vale ressaltar que a determinada matéria está sendo submetida ao regime de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal desde o ano de 2014 em razão do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 714.139/SC. Em recentes julgados,

a Suprema Corte evidencia que irá posicionar-se no sentido de que a expressão “poderá ser seletivo” impõe um dever de observância ao princípio da seletividade.

Pelo exposto, a eficácia do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos é restringida por obstáculos econômicos, políticos e jurídicos, que inviabilizam a imposição tributária pessoal e progressiva, mas isto não significa que é impossível distribuir de forma isonômica o ônus fiscal entre os contribuintes.

O substrato material do princípio, isto é, a justiça fiscal, pode ser alcançado de forma mediata através da seletividade de alíquotas, onerando as manifestações de riqueza indiretas, isto é, o consumo de bens e serviços supérfluos, e estabelecendo alíquotas mínimas para as atividades econômicas essenciais, como os serviços de comunicação e fornecimento de energia elétrica.

A seletividade em função da essencialidade deve ser observada obrigatoriamente para todos os tributos indiretos, não só o ICMS, pois os impostos não podem apresentar função meramente arrecadatória no Estado Social de Direito, devendo instrumentalizar os objetivos fundamentais da República.

Ao manifestar o princípio da capacidade contributiva de forma mediata nos impostos indiretos, a seletividade se torna um dever estatal de tributar com o direito à isonomia em sentido material, tratando os iguais de forma equânime e os desiguais de modo distinto, na proporção de sua desigualdade, portanto, com o direito fundamental de que a tributação seja baseada na capacidade econômica de cada contribuinte.

Contudo, a norma contida no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretada como cogente, não excluindo o juízo de discricionariedade do legislador estadual na fixação de alíquotas, mas impondo que sua atuação na definição da política tributária de cada Unidade da Federação deve seguir os objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira.

Logo, resumidamente, verifica-se que este trabalho abordou, inicialmente, a origem da tributação sobre o consumo, explicando também os impostos que

antecederam o ICMS na forma como é exigido atualmente pelos Estados hoje. Verificou-se, ainda, que o imposto anterior ao ICMS possuía “efeito cascata” de tributação, diferente do exigido hoje, o qual tem guardada no princípio da não-cumulatividade. Após, foram descritos de forma pormenorizada os Princípios da Isonomia, da Capacidade Contributiva, da Não-cumulatividade e da Seletividade/Essencialidade.

Foram trazidos diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais ao presente trabalho, a fim de corroborar o entendimento de que os serviços de energia elétrica e comunicação são essenciais à sociedade e, portanto, devem ser tributados de forma menos gravosa para o contribuinte.

Ademais, é importante ressaltar que não há o que se falar em extra fiscalidade na cobrança do ICMS da Energia Elétrica, uma vez que a cobrança excessiva onera os mais pobres de modo a não conseguirem ter acesso ao serviço, ferindo, de forma clara, o princípio da Dignidade humana elencado em nossa Carta Magna.

Nessa perspectiva, para que não haja excesso no consumo de Energia Elétrica, o Estado deverá fomentar a utilização de fontes alternativas de produção de energia, especialmente as que possuem fonte renováveis, com a redução de impostos sobre os equipamentos necessários para a produção da energia, bem como a redução dos impostos sobre o consumo de tais fontes energéticas.

Assim, conclui-se como objetivo do estudo a demonstração que a correta aplicação dos princípios constitucionais promove uma graduação das alíquotas do ICMS incidente sobre os serviços essenciais à população, tais como os serviços de energia elétrica e comunicação, devendo ser tributados com alíquotas menores em relação a outras mercadorias consideradas supérfluas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, HUMBERTO. TEORIA DOS PRINCÍPIOS: DA DEFINIÇÃO À APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS. 13ª. ED. SÃO PAULO: MALHEIROS, 2012.

ATALIBA, GERALDO. ICM SOBRE IMPORTAÇÃO DE BENS DE CAPITAL PARA USO DO IMPORTADOR, IN REVISTA FORENSE 250/114-120.

ATALIBA, GERALDO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª ED., 12ª TIR., SÃO PAULO, MALHEIROS EDITORES, 2011.

BALLEIRO, ALIOMAR. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 11ª ED., RIO DE JANEIRO, FORENSE, 2011.

BALEIRO, ALIOMAR. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 9ª EDIÇÃO. RIO DE JANEIRO: FORENSE, 1977.

BALEIRO, ALIOMAR. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. 8. ED., REV. E ATUAL. POR MISABEL ABREU MACHADO DERZI, RIO DE JANEIRO: FORENSE, 2010.

BERGAMINI, ADOLPHO. ICMS, 3ª ED, SÃO PAULO, FISCOSOFT, 2015.

BORGES, SOUTO MAIOR. O FATO GERADOR DO ICM E OS ESTABELECIMENTOS AUTÔNOMOS. IN RDA 103/33-48.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RE 714139 RG, RELATOR(A): MIN. MARCO AURÉLIO, DJE DE 26-09-2014

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. ICMS, 16. ED., REV. E ATUAL., SÃO PAULO: MALHEIROS EDITORES, 2012.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO, ICMS, SÃO PAULO: MALHEIROS, 2012.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. ICMS, 16. ED., REV. E ATUAL., SÃO PAULO: MALHEIROS EDITORES, 2012.

DUTRA, MICAELA DOMINGUEZ. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE DOS DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS. SÃO PAULO: SARAIVA, 2010.

COÊLHO, SACHA CALMON NAVARRO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 12ª ED. RIO DE JANEIRO: FORENSE, 2012.

COÊLHO, SACHA CALMON NAVARRO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 15ª ED. RIO DE JANEIRO. EDITORA FORENSE, 2016.

GRINOVER, ADA PELLEGRINI, E OUTROS. *CÓDIGO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR*. 4ª EDIÇÃO, RIO DE JANEIRO. FORENSE, 1995.

MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 38ª ED., SÃO PAULO, MALHEIROS, 2017,

MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 38ª ED., SÃO PAULO, MALHEIROS, 2017.

MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 38ª ED., SÃO PAULO, MALHEIROS, 2017.

MACHADO, HUGO DE BRITO. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO ICMS. 2ª ED., SÃO PAULO: DIALÉTICA, 1999.

OLIVEIRA, JULIO M. DE; MATTA, SORAIA MONTEIRO DA. “GUERRA FISCAL E GLOSA DE CRÉDITOS”, SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A CRISE ATUAL. VI CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET- EDITORA NOESIS, 2009.

PAULSEN, LEANDRO. DIREITO TRIBUTÁRIO: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. 9. ED. REV. E ATUAL. PORTO ALEGRE: LIVRARIA DO ADVOGADO, 2007.

RIBEIRO, RICARDO LODI. TRIBUTO – TEORIA GERAL E ESPÉCIES. RIO DE JANEIRO: IMPETUS, 2013

ROSA JR, LUIZ EMYGDIO FRANCO DA. MANUAL DE DIREITO FINANCEIRO & DIREITO TRIBUTÁRIO. 20ª ED. RIO DE JANEIRO: RENOVAR. 2007.

ROSA JR, LUIZ EMYGDIO FRANCO DA. MANUAL DE DIREITO FINANCEIRO & DIREITO TRIBUTÁRIO. 20ª ED. RIO DE JANEIRO: RENOVAR. 2007.

SABBAG, EDUARDO. MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 9. ED. SÃO PAULO: SARAIVA, 2017.

TORRES, RICARDO LOBO. TRATADO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, VOL. 2. 2. ED., SÃO PAULO: RENOVAR, 2012.

GRINOVER, ADA PELLEGRINI, E OUTROS. *CÓDIGO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR*. 4ª EDIÇÃO, RIO DE JANEIRO. FORENSE, 1995.

MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 38ª ED., SÃO PAULO, MALHEIROS, 2017,

MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 38ª ED., SÃO PAULO, MALHEIROS, 2017.

MACHADO, HUGO DE BRITO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 38ª ED., SÃO PAULO, MALHEIROS, 2017.

MACHADO, HUGO DE BRITO. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO ICMS. 2ª ED., SÃO PAULO: DIALÉTICA, 1999.



PAULSEN, LEANDRO. DIREITO TRIBUTÁRIO: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. 9. ED. REV. E ATUAL. PORTO ALEGRE: LIVRARIA DO ADVOGADO, 2007.

RIBEIRO, RICARDO LODI. TRIBUTO – TEORIA GERAL E ESPÉCIES. RIO DE JANEIRO: IMPETUS, 2013

ROSA JR, LUIZ EMYGDIO FRANCO DA. MANUAL DE DIREITO FINANCEIRO & DIREITO TRIBUTÁRIO. 20ª ED. RIO DE JANEIRO: RENOVAR. 2007.