

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA NO
BRASIL SOB A ÓTICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA**

LUANA PINHEIRO FERREIRA

RIO DE JANEIRO

2022

LUANA PINHEIRO FERREIRA

**A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA NO
BRASIL SOB A ÓTICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Prof.^a Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

RIO DE JANEIRO

2022

CIP - Catalogação na Publicação

P926i Pinheiro Ferreira, Luana
A incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil sob a ótica da seletividade tributária / Luana Pinheiro Ferreira. -- Rio de Janeiro, 2022.
68 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Seletividade Constitucional Tributária. 2. Essencialidade. 3. ICMS. 4. Energia Elétrica. I. Huckleberry Portella Siqueira, Vanessa, orient. II. Título.

LUANA PINHEIRO FERREIRA

**A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA NO
BRASIL SOB A ÓTICA DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Prof.^a Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data da aprovação: ____/____/____

Banca examinadora:

Prof.^a Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira - Orientadora

Membro da banca

Membro da banca

RIO DE JANEIRO

2022

AGRADECIMENTOS

A vitória em ter alcançado essa etapa é fruto de batalhas que em muito me antecedem. Agradeço à minha mãe, Fabiana, meu abrigo e fortaleza. Te admiro infinitamente, obrigado por fazer com que a vida se torne mais leve e os objetivos possíveis.

Ao meu pai, Rodrigo, e sua irrestrita generosidade, por acreditar tanto em mim e se empenhar na felicidade da nossa família. A nobreza do seu coração me ensina como é corajoso recomeçar quantas vezes forem necessárias.

Ao irmão, Pedro, o meu lembrete diário de que não se deve esquecer de sonhar, que ousar é necessário, e que podemos trilhar caminhos diferentes daqueles que imaginávamos ou imaginavam para nós.

Às tias Renata, Carla e Patrícia pelo dom inigualável em demonstrar seu amor e em tudo que fazem, bem como pelo constante apoio.

À avó, Dulce Maria, que transborda cuidado e ternura, por ter me ensinado sobre independência e garra, sendo incansável a sua dedicação e à avó Luzia (*in memoriam*), cuja força é fonte da minha inspiração para vencer.

Ao meu avô Wilson Ferreira (*in memoriam*), por ter me inspirado a cursar Direito. Obrigado por sempre cuidar de nós em todos os momentos da vida e ao meu avô, Mauro (*in memoriam*), que sempre demonstrou o orgulho que sentia da sua neta.

À tia-avó Beatriz Chacon, e ao tio avô Sérgio Chacon (*in memoriam*), sempre grandes referências, pelo amor, incentivo e crença em mim e à Vera Sodré, por ter me ensinado sobre o doce e o amargo da vida, que fazem de mim uma pessoa mais forte.

Também agradeço aos meus grandes amigos e a todos que fizeram parte dessa trajetória, bem como aos meus notáveis mestres, especialmente a minha orientadora, Prof.^a Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira. Agradeço a cada um de vocês genuinamente.

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar o panorama da incidência do ICMS no que concerne ao consumo de energia elétrica no Brasil a partir da ótica da seletividade constitucional tributária. Esse trabalho adotou como metodologia a pesquisa documental. Amparou-se, principalmente, na doutrina, na jurisprudência do STF e nas inovações introduzidas ao CTN e na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) a partir da edição da Lei Complementar nº 194/22. Ao fim, dentre as conclusões, se aponta que tendo sido feita a opção pela instituição do imposto seletivo, infalivelmente a seletividade deverá operar em função do critério da essencialidade e que relutantes ou não, após a edição da LC nº 194/22, todos os Estados adequaram a respectiva legislação à norma federal, reduzindo as alíquotas de ICMS sobre a energia elétrica praticadas no Brasil. Ademais, o tema proposto não é um debate exclusivamente jurídico, atravessando também questões sociais, políticas e econômicas relevantes.

Palavras-chave: Seletividade Constitucional Tributária. Essencialidade. ICMS. Energia Elétrica.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the panorama of the incidence of ICMS regarding the consumption of electric energy in Brazil from the perspective of constitutional tax selectivity. This work adopted documentary research as its methodology. It has been based mainly on the doctrine, the jurisprudence of the STF, and the innovations in the CTN and Complementary Law No. 87/96 (Kandir Law) inserted due Complementary Law No. 194/22. Finally, through analysis of the conclusion it can be affirmed that once made the option for the institution of the excise tax, infallibly the selectivity must operate according to the requirement of essentiality and that, reluctantly or not, after the edition of LC n° 194/22, all states adapted the respective legislation to the federal norm, reducing the ICMS rates on electric energy in Brazil. Furthermore, the proposed theme is not limited to an exclusively legal debate, also crossing current and relevant social, political and economic issues.

Keywords: Constitucional Tax Selectivity. Essenciality, ICMS. Electrical Energy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 - NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	11
1.1 ESTADO FISCAL.....	11
1.1.1 <i>Estado liberal fiscal</i>	12
1.1.2 <i>Estado social fiscal</i>	13
1.1.3 <i>Estado democrático fiscal</i>	14
1.2 O TRIBUTO	15
1.2.1 <i>Conceito de tributo</i>	15
1.2.2 <i>Espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro</i>	17
CAPÍTULO 2 - TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	21
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	21
2.2 PODER DE TRIBUTAR E AS SUAS LIMITAÇÕES.....	24
CAPÍTULO 3 - ICMS: ASPECTOS GERAIS	31
3.1 ORIGEM	31
3.2 BREVE CONCEITO DE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	33
3.3 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO.....	34
3.4 NÃO-CUMULATIVIDADE.....	36
3.5 SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA	37
3.5.1 <i>Seletividade como subprincípio da capacidade contributiva</i>	41
3.5.2 <i>Seletividade como instrumento da extrafiscalidade</i>	42
3.5.3 <i>Essencialidade como critério da seletividade</i>	44
3.5.4 <i>Energia elétrica como mercadoria essencial e considerações acerca do setor elétrico</i> 45	
3.5.5 <i>Controle judicial sobre a seletividade no que concerne à essencialidade da energia elétrica</i>	46
3.5.6 <i>Entendimento do Supremo Tribunal Federal</i>	47
CAPÍTULO 4 - ALTERAÇÕES RECENTES NO CTN E NA LC N° 87/96 (LEI KANDIR)	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS	63

ao dispor acerca da instituição do ICMS pelos Estados, o constituinte previu a seletividade em função da essencialidade, conforme se extrai do art. 155, § 2º, inciso III da CRFB/88. Ocorre que ante a discussão acerca dessa norma – se faculdade ou obrigatoriedade – bem como ausência de definição legal acerca de quais seriam as mercadorias e os serviços essenciais, esse ditame constitucional enfrenta há anos intenso debate jurisprudencial e doutrinário, principalmente se for levada em consideração a utilização das elevadas alíquotas por parte dos estados-membros.

Ademais, sobre o tema foi reconhecida a repercussão geral pelo STF em sede do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Ainda, recentemente ocorreram alterações significativas no Código Tributário Nacional - CTN e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), a partir da introdução da Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022 no ordenamento jurídico brasileiro. O tema vem ensejando debate jurídico, principalmente frente à irrisignação dos entes estaduais, sobretudo no que concerne ao pacto federativo. Além disso, possui ressonâncias sociais importantes, visto que ao mesmo tempo que a diminuição do preço das mercadorias e serviços essenciais pode ser vista como positiva aos brasileiros, a perda arrecadatória por parte dos Estados pode afetar a população em áreas basilares, como a saúde e educação.

Pelas razões expostas é que esse estudo se dedicou à análise da seletividade tributária no que concerne ao consumo de energia elétrica no Brasil. Elenca-se como objetivos específicos do presente trabalho: (i) a análise da seletividade no ICMS, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1988, a partir da incidência do imposto sobre o consumo de energia elétrica; (ii) descrever o Tema nº 745 do STF e os efeitos jurídicos de seu julgamento; (iii) tratar das inovações introduzidas ao CTN e à Lei Kandir a partir da edição da Lei Complementar nº 194/22; e (iv) abordar as principais controvérsias judiciais que permeiam a matéria.

A metodologia utilizada consistiu na pesquisa documental, realizada por meio da análise da legislação pertinente, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como utilização de artigos jornalísticos, boletins e relatórios econômicos. Esse método foi escolhido em virtude da diversificação e dispersão das fontes. Além disso, a pesquisa documental se revelou adequada para tratar do presente tema, tendo em vista que essa metodologia não tem como finalidade

precípua resolver definitivamente um problema, mas proporcionar um panorama acerca da questão levantada, nos termos em que descrita por Antônio Carlos Gil.⁴

No primeiro capítulo, serão compreendidas as noções introdutórias ínsitas ao Direito Tributário por meio da conceituação do Estado Fiscal e do tributo no Estado Democrático de Direito. Por sua vez, no segundo capítulo, irão ser abordadas a competência tributária e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Já no terceiro capítulo, serão tratados os aspectos gerais do ICMS como espécie tributária, sua origem no ordenamento jurídico brasileiro, seu fato gerador e a sua base de cálculo. Ainda, nesse tópico, foram analisadas a não cumulatividade do imposto e a seletividade tributária, com foco no entendimento do Supremo Tribunal Federal. Por fim, no quarto e último capítulo, serão exploradas as alterações promovidas no CTN e na Lei Kandir.

⁴ GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 87.

CAPÍTULO 1 - NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

1.1 ESTADO FISCAL

O Estado Fiscal é caracterizado pelo exercício do poder de tributar centralizado na figura do próprio Estado. É um modelo que surge com as revoluções liberais, entendido como Estado de Direito. Ao contrário do Estado Patrimonial que o antecede, o produto da arrecadação dos tributos passa a ser destinado ao bem público e não ao patrimônio do governante. Nesse sentido, em contraposição à cobrança como atributo de um poder não submetido à limitações, a tributação passa a existir com base na legalidade, fundada na ideia de que os tributos devem ser obrigatoriamente exigidos pela lei, bem como justificada a partir do princípio da capacidade contributiva, de que cada contribuinte deve contribuir na proporção de sua renda e de seus haveres.

Desta feita, a partir da obra de Ricardo Lobo Torres⁵, é possível inferir que o tributo passa a existir somente após a constitucionalização do Estado Moderno. Nestes termos, não é possível conceber o tributo antes desse momento, pois previamente ao advento do mesmo, as exações se tratavam meramente do pagamento de prestações não aptas a serem denominadas como tributo. Sob uma perspectiva histórica e inspirada por princípios basilares divergentes, o Estado de Direito se expressou nos modelos de Estado Liberal e de Estado Social, culminando, posteriormente, na evolução para o Estado Democrático de Direito.

Em linhas gerais, no Estado Liberal a ordem constitucional era focada na contenção de excessos do Estado, assegurando a autonomia privada e as liberdades individuais. Ao abordar a temática, Ricardo Quartim de Moraes afirma:

As limitações ao poder do soberano impostas pelo modelo de Estado Liberal são um ponto fundamental de sua natureza. Tais limitações constituem o objetivo primeiro do movimento que culminou no Estado Liberal, pois a corrente ideológica que ao fim prevaleceu no seio da Revolução Francesa objetivava a criação de um mercado autorregulado imune a interferências estatais de qualquer gênero⁶.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito e poder**: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Barueri: Manole, 2005, p. 2.

⁶ MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. **Revista De Informação Legislativa**, v. 51, n. 204, 2014, p. 272.

De forma contrária, no Estado Social há maior ingerência estatal, visando alcançar, em última análise, a justiça social. Nesse ponto, o autor ressalta:

O Estado Social nascido no século XX como consequência do clamor das massas e dos desafios econômicos postos a seu cargo é o Estado Social Material, aquele modelo de Estado historicamente determinado pelo fim da Segunda Guerra Mundial e que veio superar o neutralismo e o formalismo do Estado Liberal. O adjetivo “social”, dessa maneira, refere-se “à correção do individualismo clássico liberal pela afirmação dos chamados direitos sociais e realização de objetivos de justiça social” (SILVA, 1999, p. 119). Que não existam ilusões, no entanto. A concessão de direitos sociais à massa da população que acabamos de analisar foi o preço da pacificação social necessária ao retorno do funcionamento tranquilo do mercado⁷.

Por sua vez, o Estado Democrático de Direito resulta de um processo dialético entre ambos os modelos mencionados, em uma evolução que ocorreu conforme os anseios de propagação de mudanças sociais. Menciona-se, nos termos em que ensina José Afonso da Silva:

A configuração do ‘Estado Democrático de Direito’ não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leva em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supera na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do ‘*status quo*’.⁸

Realizada a breve contextualização e considerações iniciais aqui expostas, cumpre analisar os modelos do Estado Liberal, Estado Social e Estado Democrático de Direito sob a perspectiva fiscal.

1.1.1 Estado liberal fiscal

Em que pese incidir sobre os resultados do patrimônio e do trabalho, o poder de tributar é também concebido como meio de consecução para a afirmação da liberdade. Conforme assevera Ricardo Lobo Torres⁹, o tributo é o preço da liberdade: nesse sentido, o exercício do poder de tributar consubstancia em si uma dimensão libertadora e potencialmente destrutiva da liberdade econômica, se não limitado. Veja-se:

Por conseguinte, o poder de tributar é misterioso e, se não limitado, pavoroso, no sentido originário do termo. Da mesma forma como liberta, escraviza. O poder de tributar garante a liberdade econômica do cidadão e simultaneamente tem a aptidão para destruí-la. (...) O poder de tributar, em suma, abre ao homem o pleno

⁷ MORAES, Ricardo Quartim de. Op. cit., p. 272.

⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 123.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2004, p. 3.

desenvolvimento da sua liberdade e, ao mesmo tempo, desperta-lhe o direito de resistência, se exacerbado além dos limites razoáveis em que se deve conter¹⁰.

No Brasil, conforme Lobo Torres¹¹, a primeira posituação do Estado Fiscal foi inaugurada a partir da outorga da Constituição Imperial de 1824. Cabe mencionar, entretanto, que embora presente a separação entre a Fazenda Pública e o patrimônio do imperador aludida, o Estado Liberal Fiscal brasileiro carecia de efetividade¹² em razão da presença marcante da herança patrimonialista, que na visão de Torres¹³ teria impedido a plena adoção do Estado Fiscal pelo Brasil à época, embora não de forma suficiente para o descaracterizar.

1.1.2 Estado social fiscal

Nas palavras de Lobo Torres, o Estado Social de Direito se destacou pelo intervencionismo estatal sobre a economia e as relações sociais, assim como pela simbiose entre Estado e sociedade, sendo caracterizado “pela confusão entre a fiscalidade, como emanção do poder de tributar, e a parafiscalidade e a extrafiscalidade, formas financeiras de ação sobre o domínio social e a economia”¹⁴.

Nesse modelo, com a necessidade de garantia dos direitos sociais de segunda dimensão e busca pela efetivação da igualdade material, foi afirmada a defesa de direito ao trabalho, moradia, educação, saúde e previdência, modificando o papel do Estado essencialmente, o que consequentemente gerou reflexo na receita tributária, marcada pelo incremento na arrecadação. Dessa forma, tendo em vista a necessidade de implementação de tais ações positivas, o tributo passa a ter não só a função de gerar receita, enxergado como principal fonte ao erário, como também a desempenhar função social relevante, como verdadeiro instrumento de realização de justiça, em uma tentativa de articulação dos direitos e liberdades individuais com os direitos sociais.

A manifestação do ideal do Estado Social no Brasil foi inspirada na Constituição de Weimar de 1919, dando origem a Constituição Brasileira de 1934. Conforme Lobo Torres, esse

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2004, p. 4-5.

¹¹ Id. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 557.

¹² Ibid, p. 66-67.

¹³ Ibid., p. 67.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2004. p. 3.

modelo entrou em crise na década de 80 em virtude da falta de receita necessária ao financiamento dos gastos crescentes do Estado Intervencionista, “(...) sobretudo, a partir do emburilhamento, econômico e jurídico, do poder de tributar com o poder paratributário (ou parafiscal), referido à segurança social, e com o poder extratributário (ou extrafiscal)¹⁵.

1.1.3 Estado democrático fiscal

Segundo Ricardo Lobo Torres¹⁶, o Estado Democrático de Direito incorpora a exigência precípua de garantia dos Direitos Fundamentais do Estado Social ao mesmo tempo em que limita o seu caráter intervencionista. O autor, ao abordar o Estado Democrático Fiscal como a manifestação financeira do Estado Democrático de Direito, elenca como principais características do modelo ora analisado os itens transcritos a seguir:

a) A superação da ideologia da inesgotabilidade do dinheiro público; b) a prevalência da idéia de equilíbrio orçamentário; c) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal e o aparecimento de fontes tributárias não-estatais; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, estremando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal, do extrafiscal e do penal; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy*¹⁷.

Trata-se do diálogo tanto de valores ínsitos ao Estado Liberal quanto ao Estado Social. Inaugurado a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, foi instaurado o modelo estatal Democrático de Direito no Brasil, conforme previsto pelo artigo primeiro da CRFB/88. Evidentemente, o modelo adotado pelos constituintes é basilar na estruturação da ordem política e social do país, no qual se insere também a tributação.

Nesse sentido, segundo o autor, o Estado Democrático de Direito no Brasil realizou uma reestruturação do sistema tributário, de forma a incrementar o controle dos gastos públicos, redirecionar as despesas vinculadas para as políticas sociais, se preocupar com a responsabilidade fiscal, bem como estabelecer uma regulação social e econômica. Com isso, o país passou a se configurar como um Estado Democrático e Social Fiscal¹⁸.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2004, p. 3.

¹⁶ Id. Op, cit., 2009, p. 543-547.

¹⁷ Ibid., p. 547.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2008. p. 545.

Outrossim, não há dúvidas de que existe um custo financeiro para a implementação dos direitos fundamentais, do qual resulta o dever fundamental de pagar tributos. Ora, se o Estado tem a obrigação de realizar os direitos fundamentais positivados na Constituição, inegavelmente existe um dispêndio econômico a ser suportado, o qual em um Estado Fiscal tal qual o brasileiro, será repartido pela sociedade mediante o pagamento dos tributos. Nesse sentido, Maurin Almeida Falcão assevera:

As funções do tributo estão diretamente relacionadas com o escopo da atuação do Estado. A partir do Século XIX, enquanto predominava o modelo de Estado liberal, o produto da arrecadação tributária se caracterizava como fonte exclusiva de renda para o Estado sendo que a exação tributária estava sempre relacionada à ideia de dominação. A partir do momento que o Estado passa a intervir nas esferas econômica e social, na tentativa de amenizar os desequilíbrios provocados pelas relações desiguais entre capital e trabalho, o tributo se configura como instrumento de promoção da justiça social. A partir dessa premissa, adquire relevância sociopolítica por agrupar diversas funções de controle social. (...) o Estado para amenizar o conflito entre capital e trabalho passou a oferecer uma série de bens públicos aos cidadãos. Mas esses direitos, no entanto, demandam recursos para se concretizarem e diante disso a sociedade é chamada a arcar com ônus em uma relação de solidariedade social hierárquica¹⁹.

1.2 O TRIBUTO

Essencial para análise do tema proposto é determinar a função do tributo no Estado Democrático de Direito. Para tanto, em primeiro lugar, cabe conceituar o tributo, para então possibilitar a sua compreensão no modelo estatal vigente.

1.2.1 Conceito de tributo

A Constituição de 1988 não define expressamente o tributo. Por esta razão, vale utilizar-se do conceito legal cunhado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, a ver:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada²⁰.

¹⁹ FALCÃO, Maurin Almeida; ARAÚJO, Rayanne Saturnino de. A função social do tributo e o terceiro setor. **Revista Jurídica**, v. 2, n. 43, p. 896, 2016, p. 896.

²⁰ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: Acesso em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm Acesso em: 09 nov. 2022.

Diz-se que o tributo é classificado como uma receita pública derivada posto que provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular²¹. Além disso, é uma prestação pecuniária compulsória pois o poder de tributar decorre da soberania estatal no uso de seu poder de império, conforme será pormenorizado no item 2.2, que trata especificamente do poder de tributar.

Ainda, a existência do tributo é necessariamente vinculada a uma previsão em lei, tendo em vista que é uma obrigação *ex lege* e, portanto, decorre da lei e independe da vontade do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Nesse sentido, assevera Paulo de Barros Carvalho que “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”²².

Decorrente do próprio princípio democrático, a prestação deve ser instituída em lei, sob a égide do Princípio da Legalidade, conforme enuncia a CRFB/88 no art.150, I: “... é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”²³. Por seu turno, a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” significa o pagamento em dinheiro ou algum bem suscetível de apreciação em valor econômico.

A prestação que não constitui sanção de ato ilícito difere tributo e multa. Ou seja, o tributo não possui finalidade sancionatória, de penalidade. Por fim, a prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada é aquela em que não compete à autoridade a análise da conveniência e da oportunidade na cobrança do tributo, sem conferir discricionariedade ao administrador. Nesse sentido, preleciona o art. 142 do CTN: “observada a ocorrência do fato gerador, caberá, obrigatoriamente, à autoridade administrativa cobrar o tributo”²⁴.

²¹Sobre o tema, anota-se ainda, nos termos que ensina Ricardo Alexandre, em trecho da obra “Direito Tributário Esquemático” (p. 33/34): “Atualmente, com a concepção de Estado mínimo que tem sido globalmente adotada, tornando excepcional a exploração de atividade econômica por parte do Estado, perderam importância as receitas originárias, tendo como consequência a concentração da arrecadação estatal precipuamente nas receitas derivadas. A excepcionalidade da exploração de atividade econômica por parte do Estado é decorrente de previsão constitucional expressa (CF, art. 173). OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 7 .ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 126.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 26. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 52.

²³BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

²⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm Acesso em: 09 nov. 2022.

Nesse ponto, cabe mencionar que embora para parte da doutrina, a exemplo de Sacha Calmon²⁵, o conceito apresentado pelo CTN seja suficiente para conceituar o tributo, bem como o distinguir de demais receitas, Ricardo Lobo Torres advoga do sentido de que o conceito de tributo apresentado pelo CTN não é perfeito ou completo, propondo uma interpretação do conceito sob a ótica das normas constitucionais e do Estado Democrático. Na visão do autor²⁶, considerar somente a definição apresentada pelo CTN importa na adoção de conceito limitado por concepções positivistas, que desconsidera a relação do tributo com os princípios constitucionais ligados aos ideais de liberdade, igualdade e justiça. Ou seja, esgotar a conceituação de tributo nos termos do disposto pelo CTN importa em ignorar os seus aspectos axiológicos. Eis a definição defendida por Torres:

[...] Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.²⁷

1.2.2 Espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro

Conforme a corrente dominante, existem cinco espécies tributárias no Brasil: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Em que pese seja a Teoria Pentapartida ou Quinquipartite majoritariamente adotada pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive pela Suprema Corte, o tema, já amplamente discutido, ainda enseja divergência entre alguns juristas, dando origem as seguintes posições:

A chamada Teoria Dualista, Bipartida ou Bipartite, cujo expoentes são Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, defende que somente existem duas espécies tributárias no ordenamento jurídico pátrio: os impostos e as taxas. Nessa toada, a corrente dicotômica classifica os tributos em impostos quando a hipótese de incidência recair sobre fato lícito

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 373.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2007, p. 20-21 e 24-26.

²⁷ Ibid., p. 63.

qualquer não caracterizador de um serviço estatal ou taxas quando a hipótese de incidência tomar por base um serviço ou coisa estatal.²⁸

Sobre o tema, ensina Calmon:

Com efeito, classificar-se-á um tributo como imposto quando a respectiva base de cálculo, núcleo da hipótese de incidência da norma tributária, for um fato lícito não relacionado a qualquer agir ou bem do Estado; em sendo o contrário, isto é, na hipótese de se poder associar o referido elemento a um serviço ou coisa estatal, estar-se-á diante de uma taxa. Fácil perceber, portanto, que subjacente a essa Teoria está a famosa separação dos tributos em vinculados e não vinculados²⁹.

Desta feita, por definição legal, o imposto é classificado como um tributo não vinculado, conforme extraído do art. 16 do CTN, que determina que o seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal. Por seu turno, os tributos vinculados são entendidos como aqueles os quais a hipótese de incidência consiste em uma atuação estatal.

A teoria tripartida, tricotômica ou tripartite divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria com base no argumento de que o Código Tributário Nacional adota a teoria da tripartição das espécies tributárias quando, em seu art. 5º, dispõe que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ainda, argumentam que o art. 145 da Constituição Federal segue a mesma posição ao estabelecer, no art. 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Sobre o tema, Ricardo Alexandre³⁰:

O dispositivo, na realidade, não restringe as espécies tributárias às três enumeradas, mas apenas agrupa aquelas cuja competência para criação é atribuída simultaneamente aos três entes políticos. Trata-se, portanto, de norma atributiva de competência e não de norma que objetive listar exaustivamente as espécies de tributo existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Neste ponto, é importante perceber que, ainda na Seção que trata dos “Princípios Gerais” do “Sistema Tributário Nacional” (arts. 145 a 149-A), a Constituição Federal estatui outras regras atributivas de competência. Os empréstimos compulsórios estão previstos no art. 148, como de competência exclusiva da União, o que justifica o fato de não terem sido citados no art. 145, que enumera apenas os tributos cuja instituição é possível a todos os entes políticos. Raciocínio semelhante é aplicável aos arts. 149, que prevê como de competência exclusiva da União as contribuições especiais (com exceção da que financia a previdência dos servidores públicos, que obviamente pode ser instituída por todos os entes federados), e 149-A, que atribui exclusivamente ao DF e aos municípios a

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 42.

³⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 44.

competência para criação da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Destaca-se que segundo essa visão, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios ainda são classificados como tributos, possuindo natureza jurídica de taxas ou impostos.

1.2.3 Função do tributo no Estado Democrático de Direito

Em linhas gerais e conforme depreendido nesse trabalho, no Estado Democrático de Direito o poder político emana do povo, exercido mediante representação ou de forma direta, devendo prevalecer o respeito aos Direitos Fundamentais dos cidadãos, a serem garantidos pelo Estado. José Afonso da Silva³¹ também afirma que nesse modelo a supremacia da Constituição e a preponderância da busca pela realização da justiça social, da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica, tem destaque, aduzindo: “a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social³²”.

Nota-se que o conceito de Estado de Direito não pode ser extraído de forma expressa a partir da Constituição Federal, mas obtido a partir da interpretação de uma série de princípios constitucionais por ela previstos. Nesse sentido, Gerd W. Rothmann³³ elenca, de forma não exhaustiva: a) princípio da separação dos poderes entre o Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e harmônicos (art. 6º da CRFB/88); b) garantia dos direitos individuais concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos do art. 153 e parágrafos da CRFB/88; c) conceito da lei formal, elaborada com a participação da representação popular (art. 46 seguintes da CRFB/88); d) princípio da reserva da lei (art. 153, § 2º da CRFB/88); e) tutela judiciária, por juízes independentes, especialmente quando se tratar de lesão de direito individual por parte do Poder Público (art. 153, § 4.º, c/c arts 6.º e 113 da CRFB/88).

Sob a perspectiva de constitucionalização do Direito Tributário, de que a Constituição é paradigma para todo o ordenamento jurídico, possuindo supremacia sobre as normas ordinárias,

³¹ SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 122.

³² Ibid., p. 122.

³³ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 67, p. 236-237, 1972, p. 236-237.

o tributo não se afigura apenas como instrumento arrecadatário, mas adquire também finalidade político-social. Nesse sentido, conforme apontado por Marciano Seabra de Godoi³⁴, o tributo não somente é um instrumento para a manutenção do Estado, mas compreendido também como um meio de viabilizar a concretização das normas constitucionais, a garantia dos direitos fundamentais e do próprio Estado Democrático de Direito.

Portanto, a arrecadação não tem um fim em si mesma, devendo ser entendida como ferramenta essencial para que o tributo cumpra a sua função no Estado Democrático de Direito, posto que custeia a defesa dos direitos fundamentais, bem como viabiliza os fundamentos e os objetivos constantes dos artigos 2º e 3º, da CRFB/88. Nesse ínterim, explica Gustavo Salema Marques³⁵:

Por mais que o tributo seja essencial para o custeio das atividades estatais, não é um fim em si mesmo, pois precisa estar inserido em uma relação tributária, já que só assim poderá ser cobrado e recolhido, atos necessários para que seja absorvido pelos cofres públicos e se torne receita pública. Logo, essa interpretação sistêmica do texto constitucional deve ser aplicada em toda relação tributária.

Sobre o fenômeno da constitucionalização do Direito Tributário no Brasil em comparação à tradição jurídica contida na Constituição inglesa e norte-americana, ensina Sacha Calmon³⁶:

(...) O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões: Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios; Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária; Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.

³⁴ GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 28.

³⁵ SALEMA, Marques. **Um Estudo Da Moralidade Tributária E Sua Concretização Por Meio Da Garantia Dos Direitos Sociais**. 2020. 123 f. Monografia (Pós-Graduação Lato Sensu) - Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2020.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 88-89.

CAPÍTULO 2 - TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

As normas constantes da Carta Constitucional têm hierarquia superior, servindo como fundamento último do ordenamento jurídico. Trata-se da supremacia da Constitucional Federal. A Constituição brasileira contém extenso número de normas tributárias. Nesse sentido, a Carta não apenas faz a previsão dos fatos alcançáveis pela tributação, como fixa os limites e aponta demais aspectos acerca do seu exercício, de forma a exercer ampla regulação. Essa característica, na visão de Roque Antonio Carrazza, faz com que exista pouco espaço de liberdade a ser conferida ao legislador ordinário das pessoas políticas, resultando em um “rígido sistema de distribuição de competências tributárias”³⁷. Sobre o tema, aduz o autor:

Destaque-se, de logo, que a Constituição Federal não outorgou ao legislador ordinário da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal a possibilidade de livremente definir o alcance das normas jurídicas tributárias. De fato, os entes políticos só podem atuar dentro do restrito campo que lhes foi reservado pela Lei Maior, uma vez que dela receberam não o poder tributário (incontrastável, absoluto), mas uma parcela deste – bastante reduzida, aliás³⁸.

Coelho³⁹ divide o estudo da Constituição Tributária em três grupos: o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios, o das limitações ao poder de tributar e o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O art. 1º da Carta Maior institui o modelo de Estado Federal a partir da divisão do governo em três níveis indissolúveis. Ainda, o art. 18 da CRFB/88, prevê: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Desta feita, a República Federativa do Brasil subdivide-se em 4 entes: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Seguindo o modelo federalista de repartição de competências, para cada um deles foi atribuído certas competências, outorgando determinados poderes e funções. Daí deriva o conceito de competência tributária federal, estadual e municipal.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. Salvador: Juspodvim, 2022, p. 35.

³⁸ *Ibid.*, p. 35.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro.. *Op. cit.*, p. 89.

Dispõe o art. 145 da Constituição Federal que as pessoas políticas no texto enumeradas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – possuem competência para instituir três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Ao analisar a questão da repartição de competências tributárias na Federação a partir do artigo 145 da CF/88, Sacha Calmon conclui, em primeiro lugar, que as pessoas políticas titulares do poder de tributar e conseqüentemente titulares das competências são a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ou seja, entre esses entes é que há a repartição do poder de tributar. Nesse sentido, aduz o autor:

Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação⁴⁰.

Nessa toada, o Constituinte brasileiro optou por traçar competências exclusivas, comuns e concorrentes, dividindo-as da seguinte forma: (i) competência privativa, (ii) competência comum e (iii) competência residual. Veja-se:

Na competência privativa, a pessoa política detém poder exclusivo para criação de um imposto, bem como sua instituição, posto que nesse tributo, ausente atividade estatal na definição do fato gerador⁴¹, a Constituição tratou de escolher o ente a quem seria deferida a competência. O art. 153 da CF estabelece os impostos que cabem à União: impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (II); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR); grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro.. Op. cit., p. 102.

⁴¹ Os impostos são tributos não vinculados por definição, nos termos do art. 16 do CTN.

Quanto aos Estados, Distrito Federal e Municípios, as listas são absolutamente exaustivas (ressalvada a possibilidade de Emenda à Constituição Federal)⁴². Conforme o art. 155 da CF/88, os Estados e o Distrito Federal possuem competências privativas para instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (“ITCMD”); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (“ICMS”), objeto do presente estudo, e propriedade de veículos automotores (“IPVA”).

Por seu turno, conforme prevê o art. 156 da CF/88, os Municípios possuem competência para instituírem impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) e serviços de qualquer natureza (ISS).

Outrossim, no âmbito da competência comum foi outorgado à União, Estados, Municípios e Distrito Federal a instituição das taxas e contribuições de melhoria, conforme previsto pelo art. 145, II e III, da CF. Como já abordado, os fatos geradores dos tributos vinculados são atividades do Estado, fazendo com que não haja necessidade de determinar na Constituição Federal qual ente seria competente para instituir cada taxa ou cada contribuição de melhoria, posto que o responsável será justamente a pessoa política que prestar o serviço público específico e divisível ou exercer o poder de polícia.

Por fim, a competência residual é entendida como o poder para criar uma nova espécie de imposto, que nos termos do art. 154, I, da CRFB/88 é conferida unicamente à União, mediante Lei Complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados na Constituição⁴³.

Portanto, a competência tributária é a delimitação do poder de tributar, entendido como o poder de instituir tributo por lei própria. Ou seja, a competência tributária está ligada a competência legislativa. Só possuem competência tributária os entes da federação. Ressalta-se a diferença entre a competência tributária e a repartição de receitas tributárias: a competência está relacionada à criação do tributo (poder de tributar). A repartição, por outro lado, é a divisão

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 202.

⁴³ Anota-se: A instituição depende de lei complementar, o que impossibilita a utilização de medidas provisórias (CF, art. 62, § 1, III). A União detém também a competência extraordinária, para criar, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária (CF, art. 154, II).

ou partilha do produto da arrecadação. O ICMS é de competência tributária dos Estados e a CRFB/88 determina que 25% do arrecadado deve ser repassado aos municípios, conforme o art. 158, inciso IV.

Sobre o tema da competência, também há de ressaltar que conforme a definição de Roque Antonio Carrazza, a competência tributária é a aptidão jurídica para criação em abstrato dos tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, sujeitos ativos, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas. Trata-se da habilitação, ou como prefere o autor, “a faculdade potencial que a Constituição confere às pessoas políticas para que tributem”. Ou seja, a competência tributária é anterior ao tributo, situada no plano abstrato ou legislativo, nos seguintes termos:

Exercitando regularmente suas competências tributárias, as pessoas políticas expedem normas jurídicas gerais e abstratas, que traçam os elementos que, uma vez verificados no mundo real, permitirão ao Fisco a identificação, individual e concreta, do an e do quantum das exações⁴⁴.

Ainda, consoante ensina o autor⁴⁵, os entes federados, vez que dotados da capacidade para tributar, podem também aumentar a carga tributária do tributo (o que pode ser feito, por exemplo, agravando a alíquota ou a base de cálculo), bem como diminuindo-a, ou mesmo a suprimindo por meio da não tributação ou isenção, além de poderem dispor acerca de sua arrecadação e fiscalização, criar obrigações acessórias e descrever as infrações tributárias, inclusive com a previsão das respectivas sanções.

Conclui-se que a princípio a Constituição não realiza a criação dos tributos, mas tão somente atribui competências aos entes para instituí-los. Conferida a competência tributária à uma determinada pessoa política por previsão constitucional, o tributo existirá somente através da criação de uma lei, por expressão do princípio da legalidade.

2.2 PODER DE TRIBUTAR E AS SUAS LIMITAÇÕES

Conforme já explorado nos tópicos anteriores, com a função precípua de prover as necessidades comuns, o Estado está munido do poder de exigir da coletividade uma participação

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 36.

⁴⁵ Ibid., p. 36.

nos dispêndios financeiros. Essa prerrogativa traduz-se no poder de tributar, decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, no exercício do seu poder de mando (*ius imperii*). Sobre o tema, na visão de Gerd W. Rothmann⁴⁶, em razão do princípio da legalidade, a relação jurídico-tributária se caracteriza como relação de direito e não puramente de expressão de um poder, sem que haja supremacia de uma das partes sobre a outra.

Veja-se:

Considerando o poder coercitivo que está presente nas pretensões tributárias do Estado, discutiu-se muito se a relação obrigacional tributária representa um a relação de poder ("Gewaltverhaeltnis") ou um a relação de direito ("Rechtsverhaeltnis") Assim, a maioria dos autores alemães, como por exemplo OTTMA R BUEHLER, considerando a realidade da tributação, admite um a relação de poder. Defendendo o ponto de vista contrário, ALBER THENSEL demonstra, a nosso ver com toda a procedência, que a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no fato de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a vontade da lei. O poder de coação se subordina, portanto, à reserva genérica da lei, esgotando-se no momento da criação da lei. Com o acentua HENSEL: "Em vista da vinculação à lei, tanto do Estado, na qualidade de credor, como do devedor tributário, o primeiro não pode ser considerado "persona potentior". A norma jurídica e especialmente o fato gerador criam a plataforma jurídico-tributária comum, na qual o Estado e a pessoa que realiza o fato gerador se situam e m posição de igualdade, como credor e devedor".

Quanto à terminologia, Lobo Torres chama atenção para distinção teórica entre limitação ao poder de tributar e do poder de tributar. Cabe a transcrição do seguinte item:

As limitações ao poder de tributar fundam-se nos direitos da liberdade anteriores e superiores à Constituição Tributária. O poder tributário, portanto, já nasce limitado pelos direitos fundamentais e só pode se exercer sobre os frutos do patrimônio e do trabalho dos cidadãos, observadas as imunidades subjetivas e a igualdade entre os contribuintes; todas as outras liberdades se imunizam ao poder de tributar, pois estão fora do espaço aberto no pacto constitucional à atuação do Estado. As imunidades e as proibições de desigualdades constituem os instrumentos básicos de limitação ao poder de tributar. As limitações do poder de tributar são as imanes, ou seja, aquelas que representam a autolimitação do próprio poder de tributar no espaço aberto pelas imunidades e proibições de desigualdade. Dividem-se em garantias dos contribuintes (principiológicas, institucionais e processuais) e em limitações sistêmicas. Estas últimas são as limitações traçadas pelos próprios sistemas tributários: o nacional, o federado, o internacional e o cosmopolita⁴⁷.

Segundo o autor, o poder de tributar surge na Constituição tributária em seu artigo 145, que desenha o sistema de tributos, e nos artigos 153 a 156 da CRFB/88, que outorgam a competência tributária aos entes federados: à União, aos Estados e aos Municípios⁴⁸.

⁴⁶ ROTHMANN, Gerd. Op. cit., p. 233-234.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2004, p. 8.

⁴⁸ Ibid., p. 7.

Ainda, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação⁴⁹.

Cabe mencionar, no entanto, que para Torres⁵⁰, consoante a sua visão crítica quanto à corrente positivista, com a adoção de um entendimento do direito tributário sob a diretiva dos princípios constitucionais, já explorada neste trabalho, na constitucionalização da atividade financeira estatal está inserida a proteção da liberdade do indivíduo e a limitação dos poderes do Estado, ao mesmo tempo que privilegia a defesa dos direitos fundamentais. Apresenta-se o posicionamento do autor quanto ao poder de tributar a partir da transcrição do seguinte trecho:

Mas como poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal. A doutrina germânica vem salientando, nos últimos anos, que o poder de tributar radica no art. 14 da Constituição de Bonn, que garante o direito de propriedade, e por isso nasce limitado; outros autores, entretanto, de índole positivista, preferem ver a sede normativa no art. 105, que inaugura a Constituição Tributária, do que decorre a liberdade do legislador para criar impostos, que não encontram limitações prévias.

Nesse passo, em observância à Constituição Federal e à defesa do próprio Estado de Direito, o Estado, ao exercer a atividade da tributação deve salvaguardar a justiça e os direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes sujeitos ao seu poder impositivo⁵¹. É diante desse contexto que surgem as limitações de tributar. Para Aliomar Baleeiro⁵², as limitações ao poder de tributar justificam-se a partir da necessidade de proteção dos valores humanos e das liberdades individuais, de forma a fazer com que no Direito Tributário haja previsão de institutos capazes de proteger o indivíduo contra possíveis excessos fiscais do Estado.

⁴⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 102.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2004, p. 7.

⁵¹ ROTHMANN, Gerd. Op. cit., p. 264.

⁵² BALEEIRO, Aliomar *apud* TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2009, p. 122.

Quando se fala de limitações ao Poder de Tributar são tratados os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias, localizados entre os artigos 150 a 152 e art. 145, §1º da CRFB. Essas limitações devem ser feitas por meio de Lei Complementar, conforme ensina o art. 146, II.

O Princípio da Legalidade Tributária pode ser extraído a partir do art. 150, I da Constituição. O dispositivo dita que nenhum tributo pode ser criado ou majorado pelos entes da federação senão em virtude de lei⁵³. Liga-se à ideia de segurança jurídica, bem como o princípio da anterioridade e irretroatividade. Para reduzir o tributo também há a necessidade de lei, conforme o art. 97, II, do CTN⁵⁴, dispositivo que regulamenta o princípio da legalidade, a ver:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

⁵³ art. 150, inciso I, constante das limitações ao poder de tributar: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

⁵⁴ Cabe ressaltar que o CTN, na origem, era uma lei ordinária, tendo sido recepcionado com *status* de Lei Complementar quando atende a estas matérias. Ele não tem *status* de lei complementar em sua totalidade. Há artigos no CTN, por exemplo, que tratam de procedimento, como embargos à execução – art. 203, por exemplo. Assim, poderia ser modificado, nessas partes, por lei ordinária. O art. 150, I, da CRFB exige lei para majoração e instituição de tributo, sendo a regra que seja por meio de lei ordinária. No entanto, há casos em que a CRFB exige lei complementar (exemplo: empréstimo compulsório – art. 148 da CRFB e imposto residual – art. 154, I da CRFB; art. 153, VII). Ademais, a Lei Complementar é necessária para – art. 146, CRFB: I – dirimir conflito de competência II – regulamentar as limitações ao poder de tributar III – normas gerais. A competência tributária (competência legislativa para instituição do tributo) é exercida em regra, por Lei Ordinária, há exceções a essa regra, casos em que os tributos devem ser criados por LC por expressa determinação constitucional (empréstimo compulsório – art. 148 da CRFB e imposto residual – art. 154, I da CRFB; art. 153, VII). O tributo pode ser instituído por Medida Provisória desde que não haja reserva de Lei Complementar e desde que atenda os pressupostos de urgência e relevância.

Ao mesmo tempo em que vincula a Administração Fiscal, balizando a sua ação dentro dos limites da lei, o princípio da legalidade obriga também o contribuinte, que fica proibido de abusar do planejamento fiscal e de praticar a elisão ilícita⁵⁵.

Por sua vez, o Princípio da Tipicidade Tributária é um princípio implícito que decorre do princípio da legalidade⁵⁶. Este princípio estabelece que a lei deve prever todos os elementos do fato gerador, se diferindo da legalidade ao passo que enquanto a legalidade discute a forma, a tipicidade se preocupa com o conteúdo. Sobre a relação entre os princípios da legalidade e tipicidade, é apontada a seguinte ideia:

O princípio da legalidade apresenta dimensão formal e material. Na acepção formal, o princípio da legalidade institui uma reserva de lei formal para a criação e o aumento de tributo. Contudo, o legislador poderia facilmente burlar essa garantia instituindo um tributo com hipótese de incidência genérica. A segurança jurídica tributária só pode ser alcançada com a dimensão material do princípio da legalidade tributária, que obriga o legislador a descrever todos os elementos do tributo e suas consequências jurídicas. O sentido material da legalidade constitui o próprio princípio da tipicidade⁵⁷.

Já o princípio da isonomia, enunciado pelo art. 150, II da Constituição estabelece que não pode ser dado tratamento tributário diferenciado para contribuintes que estejam em situações econômicas equivalentes. Esse princípio se relaciona à justiça fiscal. É a aplicação da garantia fundamental do art. 5, caput da CRFB, que proclama que todos são iguais perante a lei.

Por seu turno, o princípio da capacidade contributiva, previsto pelo art. 145, §1º prevê:

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.

Nesse sentido, cada contribuinte deve contribuir na proporção de sua renda e de seus haveres. Essa ideia está relacionada a uma análise do patrimônio objetivo do contribuinte. A jurisprudência é pacífica no sentido da aplicação do princípio da capacidade contributiva a

⁵⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 93.

⁵⁶ Sobre o tema: “O princípio da tipicidade não encontra previsão expressa na Constituição Federal. Mas a sua existência é reconhecida pela doutrina francamente majoritária. A tipicidade é corolário do princípio da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, e art. 5º, inciso II, da Lei Fundamental, que determina a necessidade de edição de lei para instituir ou majorar tributos”. PADRE, Diogo Augusto Vidal; CARVALHO, Ivan Lira de. Revisando o Princípio da Tipicidade Tributária: uma Análise a partir da Noção de Conceitos e Tipos. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, v. 20, n. 34, p. 38-39, 2022.

⁵⁷ Ibid.

qualquer tributo, conforme entende o STF, devendo privilegiar, nesse caso, a ideia de justiça fiscal e o princípio da isonomia sobre uma interpretação do dispositivo constitucional de maneira literal.

Consoante Ricardo Lobo Torres, o conceito de capacidade contributiva, na origem, está ligado à legitimação do ordenamento tributário e somente pode ser compreendida fundamentalmente por meio da ideia de justiça⁵⁸. Por essa razão, divide o estudo da capacidade contributiva a partir dos seguintes subprincípios: Proporcionalidade, Progressividade, Seletividade, Personalização, Generalidade, Universalidade, Neutralidade, Repercussão legal obrigatória, Não-cumulatividade, País de destino⁵⁹. Para fins do estudo em questão, abordaremos alguns deles:

A Proporcionalidade é um princípio implícito e compatível com qualquer tipo de tributo, salvo regra constitucional contrária⁶⁰. Sua aplicação estabelece a variação da tributação em razão da diferença da base de cálculo a partir da aplicação da alíquota única⁶¹. Por seu turno, a princípio da progressividade determina que “os impostos devem ser cobrados por alíquotas ascendentes na proporção em que se avolume a base de cálculo”⁶². Nesse sentido, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota. De forma expressa, três impostos se submetem à progressividade fiscal, conforme a Constituição Federal: o IR, o IPTU e o ITR. No imposto de renda, a aplicação é obrigatória: se o imposto não for progressivo será inconstitucional (Art. 153, §2º, II da CRFB). Quanto ao IPTU, a progressividade fiscal está prevista no art. 156, §1º. Por fim, o ITR tem a progressividade disposta no art. 153, §4, I da CRFB/88.

Merece destaque, ainda, o princípio da neutralidade econômica, de especial relevância no contexto do ICMS. Conforme ensina Harada, a aplicação desse princípio significa adotar uma política fiscal que afasta o fenômeno da tributação como meio de interferência nas decisões dos agentes econômicos, ou ao menos influir o mínimo possível, posto que “a tributação, ainda que

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e princípios constitucionais tributários** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 303-304.

⁵⁹ Ibid. p. 299

⁶⁰ Lobo Torres explica: “O STF já entendeu que não é possível o regime da progressividade sem a anterior autorização constitucional, 88 o que impede, por exemplo, que as contribuições previdenciárias sejam progressivas”. Ou seja, a regra é a proporcionalidade. (ibid., p. 341).

⁶¹ “O subprincípio da proporcionalidade sinaliza no sentido de que o tributo deva ser cobrado sempre pela mesma alíquota, de forma que a variação do quantum debeat ser resultado da diferença existente na base de cálculo”. TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2014, p. 324-325.

⁶² Ibid., p. 341.

não planejada para surtir efeitos extrafiscais, sempre acaba por direcionar as atividades dos empresários”.⁶³

O Princípio da vedação ao confisco está previsto pelo art. 150, IV da CRFB/88. Como não há definição legal, mas tão somente doutrinária, dificilmente um tributo é considerado confiscatório. Em linhas gerais, o tributo será considerado confiscatório se for excessivamente oneroso, a ponto de ser concebido como penalidade. Desta feita, existe certo grau de subjetividade. Outro conceito aceito é o de que o tributo será confiscatório se retirar parcela considerável do patrimônio do contribuinte.

Com fim de otimizar o presente estudo e tendo em vista sua centralidade no tema proposto, a não-cumulatividade e a seletividade serão adequadamente abordados no contexto do ICMS, capítulo a seguir.

⁶³ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: alguns aspectos controvertidos.** Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2019/09/12/icms-energia-eletrica-tributacao/>. Acesso em: 30 nov. 2022, p. 69.

CAPÍTULO 3 - ICMS: ASPECTOS GERAIS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços (ICMS) é previsto pelo art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 e pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Conforme já apontado nesse estudo, é um tributo de competência legislativa privativa dos Estados, com arrecadação expressiva.

3.1 ORIGEM

A Reforma Tributária prevista na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, embora não tenha entrado em vigor em virtude de sua substituição pelo novo Sistema Tributário desenhado pela Constituição de 1967 é que dá origem ao ICMS de maneira mais próxima ao conhecido hoje, se comparado com o antigo IVC (imposto sobre vendas e consignações), modelo instituído pela Constituição Federal de 1934⁶⁴. Vejamos as disposições da Emenda nº 18/65:

SEÇÃO IV

Impostos sobre a Produção, e a Circulação

Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

⁶⁴ Sobre o tema, cabe destacar: “Entre os anos de 1934 e 1965 tivemos duas novas Constituições que em nada alteraram a forma de tributação do IVC ou a competência para legislar sobre o imposto, mesmo com a ocorrência de um golpe de estado que deu início a um período ditatorial, liderado por Getúlio Vargas, em 1937, ou após sua queda em 1945”. YAMAO, Celina. A história do imposto sobre circulação de mercadorias – do IVM ao ICMS. *Revista Jurídica da UNICURITIBA*, v. 3, n. 36, 2014, p. 47.

Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do imposto a que se refere o artigo anterior.

Art. 14. Compete à União o imposto:

I - sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários;
II - sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

§ 1º O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do imposto, nos casos do nº I deste artigo, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

§ 2º A receita líquida do imposto nos casos do nº I deste artigo, destina-se à formação de reservas monetárias.

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Tendo em vista que o art. 5º da Emenda determina que os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que nela constam e que em nenhum momento o texto da EC 18/65 faz menção à tributação sobre os serviços, da leitura do dispositivo transcrito acima é possível concluir que o antigo ICM incidia exclusivamente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores, em que pese o disposto pelo art. 15. Essa característica foi mantida nas Constituições seguintes. Prescrevia a Constituição de 1967:

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

[...]

§ 4.º A alíquota do imposto a que se refere o n.º II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.

§ 5.º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados no exterior.

Prescrevia a Constituição de 1969:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

[...]

§ 5.º A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

Depreende-se que essencialmente foram mantidas as características do ICM na passagem da Constituição de 1967 para a Constituição de 1969, presente o princípio da não-cumulatividade e a uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias, bem como a competência dos estados.

Finalmente, a partir da Constituição de 1988, foi ampliado o campo de incidência do ICM, passando a abarcar os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e os de comunicação, originando a nomenclatura “ICMS” no ordenamento jurídico pátrio, bem como, conforme aponta Ricardo Alexandre⁶⁵, delegando à regulação, por meio de lei complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS (CF, art. 155, § 2.º, XII), prevendo a celebração de convênios entre os entes da federação como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais (CF, art. 155, § 2.º, XII, g) e delegando ao Senado importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo.

3.2 BREVE CONCEITO DE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Segundo Harada⁶⁶, quanto ao conceito de serviços de transporte, vez que nominados (transportes intermunicipais e interestaduais), não há muitas considerações a se fazer. Para o autor, também não há dificuldades na interpretação do texto no que se refere às operações e às prestações que se iniciam no exterior, afirmando: “basta ter em mente o transporte por qualquer

⁶⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 544.

⁶⁶ HARADA, Kiyoshi. Op. cit, p. 44-45.

via que tenha início no exterior terminando em território nacional”⁶⁷. Outrossim, para análise do tema proposto, cumpre atentar ao conceito de mercadoria.

Conforme a definição de Pedro Nunes mercadoria é “toda coisa móvel, corpórea ou incorpórea, apreciável e transmissível, capaz de constituir objeto de comércio ou de especulação”⁶⁸. Nesse sentido, ao contrário do atual ICMS, o antigo ICM tributava somente a mercadoria entendida como bem corpóreo. Nesse ponto, é reforçado que a despeito de seu caráter intangível, a energia elétrica é equiparável à mercadoria⁶⁹. Ensina Thiago de Mattos Marques:

Há, no entanto, juristas brasileiros sensíveis ao fato de que, embora a noção de bem corpóreo possa ser adequada para conceituar as mercadorias em um cenário no qual apenas é atribuído valor (comercial) aos objetos materiais, essa adequação deixa de existir quando tem início a atribuição de valor similar a bens incorpóreos, que passam a ser negociados, inclusive em substituição a bens corpóreos comercializados alguns anos atrás. Tal fato aponta para a possibilidade de que o conceito de mercadoria varie ao longo do tempo, porque a evolução humana demonstra que novos tipos de bens suscetíveis de apropriação e comercialização surgem ao longo do tempo, de maneira que teria agido bem o legislador constitucional brasileiro ao não engessar o termo ‘mercadoria’, porque sabe que a sua identificação pode sofrer influências de acordo com a circunstância histórica⁷⁰.

Segundo Harada, o conceito de operações relativas à circulação de mercadorias expressa sempre uma circulação jurídica, ou seja, uma operação que implica transferência de propriedade ou de posse, como a compra e venda, que se traduz no marco temporal de saída dessa mercadoria do estabelecimento⁷¹.

3.3 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

O fato gerador é o fato concretamente realizado conforme descrito na norma, enquanto a hipótese de incidência é a abstração legal que descreve um fato relevante para o direito tributário. A verificação da hipótese de incidência do ICMS no mundo fático se dá quando ocorre uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 45.

⁶⁸ NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 5. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1961, p. 177.

⁶⁹ “A Constituição Federal de 1988, inovando a conceituação tradicional de mercadoria, definiu energia elétrica como um bem corpóreo passível de circulação ensejadora do ICMS”. HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 46.

⁷⁰ MARQUES, Thiago de Matto. Bens e mercadorias: materialidade como requisito para a tributação do consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 375-395, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/bens-e-mercadorias-materialidade-como-requisito-para-a-tributacao-do-consumo/>. Acesso em: 07 dez. 2022.

⁷¹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 46/47.

interestadual ou intermunicipal e de telecomunicações. Gaston Jèze compreende a expressão “fato gerador” por “fato ou o conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte”⁷². Há de se destacar que o vocábulo possui múltiplas acepções, a ver:

Na primeira delas, bastante utilizada, “fato gerador” significa a hipótese de incidência tributária, isto é, aquela classe de acontecimentos que compõe o antecedente da regra matriz de incidência tributária. Em uma segunda acepção, o termo “fato gerador” indica o acontecimento concreto que se subsume à hipótese de incidência tributária, dando vez ao surgimento da obrigação tributária. Assim, enquanto a primeira acepção lida com a abstração, a classe, a segunda já convive com a dimensão do concreto, do individual. Há ainda um terceiro sentido da designação fato gerador, bastante utilizado, que é o critério temporal da regra matriz de incidência. Assim, diz-se que o fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte, podendo dar a errada impressão que tal saída se confundiria com a hipótese de incidência do tributo, que, na verdade, tem como hipótese a realização de operação de circulação de mercadorias⁷³.

Partindo da premissa expressa no tópico anterior, de que a circulação de mercadorias, entendida como transmissão de posse, é o fato gerador do ICMS, a energia elétrica tem como fato gerador o efetivo consumo, tendo em vista que é o momento em que se transfere a propriedade para o consumidor final, sendo esse entendimento pacificado pela jurisprudência brasileira⁷⁴.

Assim, incide o ICMS sobre a tarifa de energia elétrica, que é o valor efetivamente utilizado desta mercadoria. Nesse sentido enuncia a Súmula 391 do STJ: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”⁷⁵. Inclusive, conforme o Tema 537, o consumidor tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. A respeito disso, o Ministro Teori Zavascki realiza a distinção entre demanda de potência contratada e

⁷² JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. *Revista de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 50, 1945, p. 50.

⁷³ MCNAUGHTON, Charles. Fato gerador. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). *Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

⁷⁴ ARMELIN, Vinícius Alexandre Escaratti; CARVALHO, Thomaz Jefferson. Incidência do TUSDE TUST na base de cálculo do ICMS sobre a tarifa de energia elétrica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 136, p. 279, 2018.

⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 391 do STJ**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>. Acesso em: 07 dez. 2022.

demanda de potência efetivamente utilizada, conforme trecho do acordo relativo ao RE 593.824/SC:

É importante atentar para a definição de demanda contratada: é a demanda de potência ativa, expressa em quilowatts (kW), a ser "disponibilizada pela concessionária" ao consumidor, "conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento", que pode ou não ser "utilizada durante o período de faturamento". Demanda de potência contratada, bem se vê, não é demanda utilizada, e, se não representa demanda de potência elétrica efetivamente utilizada, não representa energia gerada e muito menos que tenha circulado. A simples disponibilização da potência elétrica no ponto de entrega, ainda que gere custos com investimentos e prestação de serviços para a concessionária, pode constituir - e efetivamente constitui - fato gerador da tarifa do serviço público de energia, mas certamente não constitui fato gerador do ICMS, que tem como pressuposto indispensável a efetiva geração de energia, sem a qual não há circulação. Ora, é fenômeno da realidade física, já se disse, que não há geração de energia elétrica sem que haja consumo. Daí o acerto, mais uma vez, da jurisprudência do STJ: a demanda de potência de energia simplesmente contratada ou mesmo disponibilizada, mas ainda não utilizada, não está sujeita à incidência de ICMS, porque o contrato ou a disponibilização, por si sós, não constituem o fato gerador desse tributo.

Por sua vez, a base de cálculo significa, em linhas gerais, uma grandeza econômica sobre a qual incide uma alíquota para resultar no valor a ser pago a título de tributo. A base de cálculo do ICMS é o montante da operação, nos termos do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996.

3.4 NÃO-CUMULATIVIDADE

Em primeiro lugar, o ICMS é classificado pela doutrina como imposto sobre o consumo à medida que tem como base os gastos e despesas incorridas pelos consumidores. Ou seja, é um tributo indireto, no qual o valor do tributo é repassado ao consumidor. Assim, há uma translação do encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. No caso desse imposto, a pessoa nomeada contribuinte repassa para uma outra o ônus econômico do tributo: são claras as presenças do contribuinte de direito (o comerciante) e o de fato (o consumidor), de forma que este sofre o impacto do tributo, que tem seu valor oficialmente embutido no preço pago, enquanto aquele faz o recolhimento do valor recebido aos cofres públicos⁷⁶.

⁷⁶ Sobre o tema, explica Simone Barreto que “Em apertada síntese, o contribuinte de direito (*de jure*) é o que sofre a incidência jurídica e o contribuinte de fato (*de facto*) é o economicamente incidido. A repercussão econômica do tributo pode ser entendida como a transferência da carga tributária a ser suportada pelo contribuinte de direito (*de jure*) para o contribuinte de fato (*de facto*). Somente quando o contribuinte de fato (*de facto*) arca com o ônus tributário é que se opera a incidência econômica do tributo” BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Repercussão**

Conforme dispõe o art. 155, § 2.º, I, da CRFB/88, o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Ou seja, o tributo incide sobre o valor total de cada operação e posteriormente, para garantia da observância da não-cumulatividade, é empregado o mecanismo da compensação financeira, “pelo qual se abate do débito correspondente à alíquota aplicada sobre o valor da saída do estabelecimento o crédito gerado na entrada da mercadoria”⁷⁷. Desta feita, o ICMS tem incidência plurifásica de caráter não cumulativo. Sobre o tema, ensina Harada:

O imposto sobre consumo pode ser de incidência monofásica, isto é, ele é arrecadado no início do ciclo econômico ou no final do ciclo produtivo, ou seja, no momento do consumo final. Ele pode ser, também, de incidência plurifásica, à medida que pode incidir em todas as fases do ciclo econômico, desde a fonte produtora até o consumo final, como acontecia com o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) ocasionando o indesejável efeito de incidência em cascata. Esse imposto estruturado na Constituição de 1988 é de incidência plurifásica de caráter não cumulativo. De fato, o ICMS incide, de regra, em todas as etapas do ciclo produtivo, mas determinando a compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal. Com esse mecanismo de compensação, o legislador constituinte visou afastar o caráter regressivo do imposto (efeito cascata) privilegiando o aspecto da neutralidade tributária nas etapas de circulação de mercadorias e de prestação de serviços.⁷⁸

3.5 SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme Leandro Paulsen, a seletividade “implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação”⁷⁹. Ou seja, autoriza que a tributação seja aplicada com base em alíquotas diferentes para produtos distintos, conforme a qualidade do objeto da tributação⁸⁰. No caso do ICMS, objeto do presente estudo, a Constituição Federal define os critérios para a aludida distinção entre as alíquotas, a ocorrer conforme a essencialidade, como será amplamente analisado a frente.

do tributo. *In:* CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). **Direito Tributário.** 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 365.

⁷⁸ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 56-57.

⁷⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 117.

⁸⁰ MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A Perspectiva Pela Implementação Do Imposto Seletivo Como Tipo Tributário No Brasil. **Res Severa Verum Gaudium**, v. 6, n. 2, 2022.

Cumpra pontuar que além do ICMS, a prerrogativa da seletividade está prevista na Constituição Federal na disposição concernente a outros impostos que integram o sistema tributário brasileiro, conforme os critérios que o próprio texto constitucional determina para diferenciação nas alíquotas. Nesse ínterim, o art. 153, § 3º, I, também impõe a seletividade de acordo com a essencialidade do produto para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Já o imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), conforme art. 155, § 6º, II, considera a utilização e o tipo do veículo automotor e o art. 156, § 1º, II, permite que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) tenha diferenciação das alíquotas em função da localização e o uso do imóvel.

Segundo preleciona o art. 155, § 2º, III da CRFB/88, as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços poderá ser seletiva, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Nos termos do dispositivo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

III - **poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços**"(Grifo nosso).

Desde a sua promulgação, tal disposição constitucional incitou largo debate na doutrina acerca da controvérsia em torno da intenção do legislador ordinário: se fora de estabelecer uma faculdade ou obrigatoriedade ao legislador infraconstitucional. Preliminarmente, indispensável registrar a discussão em torno da natureza dessa norma: princípio ou regra?

Segundo Robert Alexy, regras e princípios são subespécies de normas⁸¹. Crítico da tese de que a generalidade é critério decisivo na diferenciação entre regras e princípios, sustenta que

⁸¹ ALEXY, Robert. **Derecho e razón práctica**. México: Fontamara, 1993.

a distinção não somente é de grau, mas qualitativa⁸², propondo o seguinte critério para distinguir precisamente as regras e os princípios:

(...) O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Por isso, os princípios são mandados de otimização, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não só depende das possibilidades reais como também das jurídicas. O âmbito do juridicamente possível é determinado pelos princípios e regras opostas. Por outro lado, as regras são normas que só podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então há de fazer exatamente o que ela exige, sem mais nem menos. Por isso, as regras contêm determinações (definitivas) no âmbito do fático e juridicamente possível. Por essa distinção, alguns autores chegam à conclusão que, enquanto é possível utilizar o método subsuntivo para a aplicação de uma regra, esse método será inadequado para a aplicação de um princípio, daí a necessidade de outros métodos hermenêuticos para aplicação dos princípios⁸³.

Sobre o tema, adotando o referencial teórico da doutrina contemporânea preconizado por Humberto Ávila na determinação dos critérios de dissociação entre as normas, João de Souza Alho Neto defende que o preceito constitucional que institui a seletividade em função da essencialidade no caso do ICMS é uma regra, sob justificativa de que se trata de uma norma descritiva e não finalística, posto que não estabelece um estado ideal de coisas, mas uma obrigação ou permissão⁸⁴ (a depender da posição adotada quanto ao vocábulo “poderá”, inscrito no art.155 § 2º, III da CRFB/88, como logo será analisado). Argumenta, ainda, o autor:

(...) Em segundo lugar, pelo fato de que a justificção necessária à sua aplicação está jungida à finalidade que lhe dá suporte, quer dizer, há correspondência entre o conteúdo semântico da norma e os princípios superiores que lhe dão guarida, em especial o princípio da igualdade, como se verá adiante; em terceiro lugar, por ser norma preliminarmente decisiva e abrangente e não requerer complementariedade, isto é, a norma em comento é terminativa e possui o condão de gerar uma solução específica para a questão, qual seja a de adotar o critério da essencialidade para caracterização da seletividade do tributo⁸⁵.

De certo, a interpretação de que a seletividade tem natureza de uma regra fortalece a ideia de que o art. 155, §2º, III é uma norma de observância obrigatória. Diante desse cenário, Roque Antônio Carraza filia-se a ideia de que a seletividade é uma norma cogente, embora o texto

⁸² ALEXY, Robert. Op. cit.

⁸³ AMORIM, Letícia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy. **Esboço e Críticas**, v. 42, n. 165, 2005, p. 131.

⁸⁴ ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 204, 2018, p. 204.

⁸⁵ Ibid., p. 204.

constitucional tenha utilizado a palavra “poderá”. Afirma categoricamente o autor: “o ICMS deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”⁸⁶.

Por outro lado, da posição de que a seletividade aplicável ao ICMS é uma faculdade, compartilha Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸⁷, Aliomar Baleeiro, Ricardo Lobo Torres⁸⁸ e Kiyoshi Harada, bem como parte expressiva da doutrina. Nos termos dessa corrente, o texto constitucional foi claro ao optar pelo vocábulo “poderá”, devendo ser interpretado, portanto, como uma faculdade do ente estadual estabelecer alíquotas seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Nesse sentido, no ICMS existe uma margem discricionária conferida ao legislador infraconstitucional, ao contrário do caso da seletividade do IPI (art. 153 da CF, § 3º, I), na qual a Constituição prescreve que o imposto “será” seletivo, em função da essencialidade do produto⁸⁹. No entanto, em que pese adotar o sentido literal, Harada destaca que entendida como de natureza programática, a norma em questão produz efeitos pelo seu aspecto negativo, ao passo que busca coibir a instituição de alíquotas do ICMS que sejam mais elevadas do que as de mercadorias e serviços em geral, quando os mesmos forem reputados essenciais⁹⁰.

Ou seja, embora seja uma faculdade a implementação da seletividade das alíquotas do imposto, esse fato não implica em irrestrita liberdade do legislador para imposição de alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais. Como consequência, na prática, o legislador ordinário, em tese, não poderia editar normas que a contravenham, apesar de ter a faculdade de deixar de implementá-la. Ainda, o autor pontua que a Constituição Federal “não conferiu ao legislador ordinário margem de liberdade para adoção de critério político destoante do conceito de essencial, de necessário, de indispensável em termos de realidade social vivenciada em nosso país”⁹¹.

Cumprе ressaltar, no entanto, que mesmo que se entenda que a Constituição não exprime uma obrigatoriedade em relação a adoção da seletividade no ICMS pelos estados-membros,

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 538.

⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 410.

⁸⁸ “A diferença entre a seletividade no IPI e no ICMS consiste em que no tributo federal é obrigatória e no estadual, facultativa”. TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., 2014, p. 347.

⁸⁹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 79-80.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid., p. 80.

tendo sido feita a opção pela instituição do imposto seletivo – “e não há notícia de Unidade da Federação que não a tenha feito –, esta (seletividade) deverá, obrigatoriamente, operar em função da essencialidade das mercadorias e serviços”⁹². Nesse sentido, convém destacar trecho de voto proferido em acórdão de relatoria do Ministro Dias Toffoli:

(...) De outro giro, entendo que, uma vez adotada a seletividade no ICMS, o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço. Em poucas palavras, o que é facultativa é a adoção da seletividade no ICMS, e não o critério dessa seletividade. Corroborando o entendimento, vide lições de Leandro Paulsen, de Gustavo Fossati, de Hugo de Brito Machado e de Hugo de Brito Machado Segundo. Nessa primeira aproximação com o tema sob a perspectiva constitucional, creio que a Constituição de 1988 deu novos contornos ao ICMS, considerada a seletividade. Se por um lado não obrigou os entes competentes a adotá-la, por outro, torna evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade (necessidade de consumo) com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto⁹³.

No espectro da discussão proposta, é imperioso ressaltar dois pontos: a seletividade como subprincípio da capacidade contributiva e a seletividade como instrumento da extrafiscalidade.

3.5.1 Seletividade como subprincípio da capacidade contributiva

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva, já abordada nesse estudo, preceitua, em linhas gerais, que o contribuinte deve contribuir na proporção de sua renda e de seus haveres. No entanto, na hipótese dos impostos indiretos, em que a carga tributária é suportada pelos consumidores finais, a tributação é flagrantemente mais gravosa àqueles que dispõem de menos recursos financeiros, posto que onera, proporcionalmente, mais de quem ganha menos⁹⁴. Por essa razão, os impostos sobre o consumo são considerados regressivos.

Nesse sentido, frente à regressividade inerente aos impostos sobre consumo, Luís Eduardo Schoueri afirma que a previsão, em sede constitucional, de alíquotas seletivas em função da essencialidade impede que os contribuintes com menor capacidade contributiva

⁹² ALHO NETO, João de Souza. Op. cit., p. 206.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714139/SC**. Rel. Min. Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Ministro DIAS TOFFOLI, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 18/12/2021, Publicação em 15/03/2022).

⁹⁴ BRASIL. Senado Federal. Manual de Comunicação da Secom. **Progressividade/Regressividade**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>. Acesso em: 01 dez. 2022.

sofram um impacto econômico maior justo nos itens de primeira necessidade⁹⁵. Assim, a variação das alíquotas em decorrência da seletividade “funcionaria como contrapeso à regressividade presente na tributação do consumo”⁹⁶. Outro argumento frequentemente utilizado pela corrente que defende que a seletividade consagra o princípio da capacidade contributiva é o de que ao mesmo tempo em que produtos considerados essenciais terão tributação menos gravosa, a seletividade imputa carga tributária mais elevada aos produtos supérfluos, posto que quem os possui tem maior capacidade contributiva, ao menos teoricamente.

Enquanto Misabel Abreu Machado Derzi⁹⁷ e Ricardo Lobo Torres⁹⁸ concebem a seletividade como desmembramento da capacidade contributiva, em sentido contrário advogam Humberto Ávila e Kiyoshi Harada. O último é taxativo ao enunciar: “(...) não concordamos com os doutrinadores que defendem a seletividade como meio para observar o princípio da capacidade contributiva”⁹⁹. Para o autor, a seletividade serve como instrumento da extrafiscalidade, como será analisado no item a seguir.

3.5.2 *Seletividade como instrumento da extrafiscalidade*

Além da finalidade fiscal dos tributos, que se traduz a partir da arrecadação de recursos para os cofres públicos (função precípua arrecadatória), existe ainda a finalidade extrafiscal, que em linhas gerais é o “emprego de instrumentos tributários com o objetivo de disciplinar comportamentos dos particulares e intervir em determinados setores econômicos, seja para incentivar, seja para desestimular determinadas condutas¹⁰⁰”. Ou seja, a extrafiscalidade pode ser compreendida como a potencialidade do tributo intervir no domínio econômico e social¹⁰¹. Para ilustrar essa noção, cabe mencionar a hipótese proposta por Schoueri, que utiliza como exemplo a incidência de uma alíquota seletiva reduzida de um determinado equipamento, mais

⁹⁵ Nesse sentido, afirma Ruy Barbosa Nogueira: “Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só a função de arrecadação, mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 90.

⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 399-400.

⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 585.

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., 2014, p. 347.

⁹⁹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 81

¹⁰⁰ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. Controle da seletividade com finalidade extrafiscal na jurisprudência do STF. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 7, n. 9, 2019., p. 9.

¹⁰¹ ALHO NETO, João de Souza. Op. cit., p. 210.

moderno e menos poluente em comparação ao congênere, em política que viesse a vislumbrar a promoção do princípio da ordem econômica de proteção do meio ambiente.¹⁰²

Nesse passo, Carrazza defende enfaticamente a caracterização do ICMS como tributo de função extrafiscal¹⁰³, em que pese ampla crítica acerca da adoção dessa posição por outros autores, “que não vislumbram na seletividade das alíquotas do ICMS esta pretensa adequabilidade aos interesses nacionais”¹⁰⁴. Não obstante, Harada também advoga no sentido de que a seletividade possui viés extrafiscal:

A melhor forma de descobrir a violação do princípio da seletividade é examinando a legislação e confrontando mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas. A seletividade do imposto, a nosso ver, serve como instrumento da extrafiscalidade no sentido de favorecer o consumo de mercadorias consideradas essenciais e procurar desestimular o consumo das mercadorias não essenciais ou supérfluas.¹⁰⁵

Acerca do tema, conclui Neto que a seletividade seria o meio pelo qual, em impostos em que a personalização é inexecutável – como caso do ICMS –, seria empregada a isonomia possível, “quer adequando a tributação à capacidade econômica do contribuinte (de fato), aferida indiretamente, quer atingindo finalidades extrafiscais, quando o imposto estimula (ou desestimula) condutas em alguns casos”¹⁰⁶. Assim, compreende que o enquadramento da seletividade como norma de caráter fiscal ou extrafiscal não deve ser taxativo por uma ou outra espécie:

À primeira vista, a seletividade deve ser entendida como uma norma de função fiscal, pois estabelece a técnica de tributação que compõe a própria estrutura do imposto, realizando-se na forma da capacidade contributiva de observância obrigatória a todos os tributos. Entretanto, quando visa mitigar determinados consumos prejudiciais à saúde, à vida ou à consecução dos objetivos da Constituição, desestimulando-os, revela-se o caráter extrafiscal que a seletividade também pode imprimir ao imposto¹⁰⁷.

Contextualizando essa noção ao objeto do presente trabalho, tal ideia pode ser demonstrada por meio da constatação de que alguns Estados diferenciam as alíquotas com base

¹⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 301.

¹⁰³ Assevera Neto: “Na opinião do autor, o imposto adquiriu esta função a partir da regra constitucional de 1988, que pela primeira vez lhe atribuiu subordinação à seletividade. Desta forma, ao mesmo tempo em que estimula “a fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público”; desestimula “a não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ou conveniente ao País”⁴¹. Mas, ao invés disso, um simples “expediente para dividir com justiça o ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores, de modo a exigir mais de uns e menos de outros. Isso é fiscalidade pura e simples” ALHO NETO, João de Souza. Op. cit., p. 210.

¹⁰⁴ ALHO NETO, João de Souza. Op. cit., p. 210.

¹⁰⁵ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 81.

¹⁰⁶ ALHO NETO, João de Souza. Op. cit., p. 211.

¹⁰⁷ Ibid., p. 222.

no consumo em quilowatt-hora (kWh), o que pode ser entendido tanto como a presença de um caráter extrafiscal do imposto, posto que desencoraja alto consumo de energia, quanto um reflexo do princípio da capacidade contributiva, visto que de uma maneira geral o consumo entre as camadas que auferem maior renda é superior, razão pela qual a tributação é mais gravosa.

3.5.3 *Essencialidade como critério da seletividade*

Conforme já analisado, por disposição constitucional expressa, o critério da seletividade no ICMS é a essencialidade. Por esse motivo, a sua conceituação é indispensável. Nas palavras de Henry Tilbery:

O conceito da ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).¹⁰⁸

No mesmo sentido, afirma Harada:

O conceito de essencialidade varia no tempo e no espaço para alcançar os diferentes estágios de civilização, abarcando não apenas as necessidades biológicas, como saúde, alimentação, vestuário, habitação, mas também tudo aquilo que é exigido no mundo atual como um pressuposto de um padrão de vida digna e decente no conceito da maioria de determinada população¹⁰⁹.

Portanto, admitida a premissa de que o conceito de essencialidade varia no tempo e no espaço, visto que as necessidades humanas que as informam também o fazem, quando da promulgação da Carta Magna, fora conferida uma margem discricionária ao legislador infraconstitucional, ao passo que a Constituição não definiu expressamente o que viria a ser considerado “essencial”. No entanto, conforme visto, isso não desobrigou (ou, ao menos, não deveria desobrigar) a observância dos princípios informadores constitucionais. Sobre o assunto, segundo Neto:

(...) Existem no mínimo duas fronteiras de ordem constitucional a limitar a discricionariedade legislativa na averiguação da seletividade em função da

¹⁰⁸ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 10, 1990, p. 3.030.

¹⁰⁹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 80-81.

essencialidade: (i) proibição de incidência regressiva, tributando por alíquotas mais elevadas os produtos e serviços mais necessários ao consumo coletivo; e (ii) proibição de discriminação entre produtos semelhantes com base em critério diverso da essencialidade do consumo¹¹⁰.

Para Baleeiro, as mercadorias essenciais à existência devem ser tratadas, sob o ponto de vista da carga tributária, mais suavemente, enquanto as maiores alíquotas devem ser empregadas aos produtos de consumo ditos supérfluos, geralmente consumidos pelas classes de maior poder aquisitivo, e conseqüentemente artigos mais caros¹¹¹.

3.5.4 Energia elétrica como mercadoria essencial e considerações acerca do setor elétrico

Nos termos dos apontamentos realizados no tópico anterior, é possível afirmar o caráter essencial da energia elétrica: além de estar intimamente ligada à viabilização de uma existência digna da pessoa humana, o fornecimento de energia possibilita o exercício das atividades econômicas. Basicamente, o consumo de energia elétrica permeia os mais variados aspectos atinentes à organização da coletividade nos dias de hoje. É o que afirma Lineu Reis:

A energia elétrica é insumo de maior importância em todos os seguimentos da sociedade moderna, desde atividades industriais de grande porte, como complexos siderúrgicos, até no apoio aos hábitos cotidianos dos cidadãos mais simples por meio da iluminação residencial. Distribuir energia elétrica é entregar este produto a todos os locais de consumo (indústrias, lojas, residências, escritórios, fazendas, etc) no montante e no nível de tensão desejados pelo consumidor. (...) O sistema de distribuição de energia elétrica é uma estrutura dinâmica, constituída por linhas, subestações, redes de média e baixa tensão, que busca suprir as cargas, atendendo a requisitos técnicos e de qualidade na esfera de um ambiente socioeconômico que o afeta e é por ele influenciado¹¹².

A Constituição Federal concedeu à União a competência para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão os serviços e instalações de energia elétrica, conforme o art. 21, XII, “b” da Carta Magna. Nesse contexto, foi criada a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), agência reguladora responsável por regular o setor elétrico brasileiro, conforme a Lei nº 9.427/1996 e o Decreto nº 2.335/1997. Segundo o portal da Autarquia, suas principais atribuições consistem na regulação da geração (produção), transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, bem como na fiscalização, diretamente ou mediante convênios com órgãos estaduais, das concessões, permissões e dos

¹¹⁰ ALHO NETO, João de Souza. Op. cit., p. 215.

¹¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90.

¹¹² REIS, Lineu Belico dos. **Matrizes energéticas**. 1. ed. Barueri: Manole, 2011, p. 69-70.

serviços de energia elétrica, além da implementação das políticas e diretrizes do governo federal relativas à exploração da energia elétrica e ao aproveitamento dos potenciais hidráulicos.

Ainda, cabe à ANEEL o estabelecimento das tarifas e a competência para dirimir as divergências, na esfera administrativa, entre os agentes e os consumidores, bem como promover as atividades de outorgas de concessão, permissão e autorização de empreendimentos e serviços de energia elétrica, por delegação do Governo Federal¹¹³.

Segundo o portal do Governo Federal, os contratos de concessão firmados entre a ANEEL e as empresas prestadoras dos serviços de energia estabelecem regras claras a respeito da tarifa, regularidade, continuidade, segurança, atualidade e qualidade dos serviços e do atendimento prestado aos consumidores. Quanto à distribuição, informa que os novos contratos de concessão de distribuição priorizam o atendimento abrangente do mercado, objetivando-se que não ocorra qualquer exclusão das populações de baixa renda e áreas de menor densidade populacional. Por fim, prevê o incentivo à implantação de medidas de combate ao desperdício de energia e de ações relacionadas às pesquisas voltadas para o setor elétrico¹¹⁴.

Para estabelecer a tarifa, a ANEEL considera as despesas desde quando a energia é gerada até a sua entrega na unidade consumidora, cabendo à agência garantir aos consumidores o pagamento de uma tarifa justa pela energia fornecida, com a responsabilidade de preservar o equilíbrio econômico-financeiro das concessionárias, a fim de que seja viável a prestação do serviço com qualidade. Além da tarifa, o Governo Federal, Estadual e Municipal cobram os seguintes tributos na conta de luz: PIS/COFINS, ICMS e Contribuição para Iluminação Pública (CIP), respectivamente¹¹⁵.

3.5.5 Controle judicial sobre a seletividade no que concerne à essencialidade da energia elétrica

¹¹³ AGENCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Página inicial**. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br>. Acesso em: 06 dez. 2022.

¹¹⁴ AGENCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Contratos de concessão e permissão**. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/contratos-de-concessao-e-permissao>. Acesso em: 06 dez. 2022.

¹¹⁵ Id. **Custo da energia que chega aos consumidores**. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/tarifas/entenda-a-tarifa/custo-da-energia-que-chega-aos-consumidores>. Acesso em: 06 dez. 2022.

Em primeiro lugar, cumpre apontar que existem duas correntes sobre o tema do controle judicial da seletividade. A primeira defende que sob pena de violação à separação dos poderes insculpido no art. 2º da Constituição Federal, não cabe ao Poder Judiciário tratar de deliberações do Poder Executivo e Legislativo, especialmente no caso da seletividade. Nesse sentido, caberia unicamente ao legislador, no exercício de sua discricionariedade, “a análise dos fatores políticos, econômicos e comerciais na indicação da alíquota adequada para determinado produto ou serviço¹¹⁶”.

Por seu turno, aqueles que defendem que o tema deve ser apreciado pelo Poder Judiciário embasam-se na premissa constitucional da inafastabilidade de jurisdição (art. 5º, XXXV, CF/88), entendendo que “a existência de um conteúdo mínimo da essencialidade deve ser respeitada pelo legislador na edição de normas tributárias instituidoras de alíquotas do ICMS”¹¹⁷.

3.5.6 Entendimento do Supremo Tribunal Federal

Uma vez que o ICMS é um imposto rendoso e de fácil arrecadação¹¹⁸, os Estados optaram por fixar alíquotas exacerbadas, embora flagrante a presença do critério da essencialidade no âmbito do fornecimento de energia elétrica. Ao longo dos anos, esse fato gerou um enorme número de demandas ajuizadas em insurgência às alíquotas praticadas na tributação da energia.

Em 2014, o Supremo reconheceu a repercussão geral do tema, por intermédio do RE 714139/SC, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio¹¹⁹. Discutiu-se no mencionado Recurso Extraordinário, à luz dos arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal, a constitucionalidade do art. 19, I, a, da Lei 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina, que estabeleceu alíquota diferenciada de 25% para o ICMS incidente sobre o fornecimento de

¹¹⁶ ALHO NETO, João de Souza. Op. cit., p. 218.

¹¹⁷ Ibid., p. 218.

¹¹⁸ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 80.

¹¹⁹ Cumpre a transcrição da ementa que reconheceu a repercussão geral: **Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. Energia elétrica. Serviços de telecomunicação. Seletividade. Alíquota variável. Artigos 150, inciso II, E 155, § 2.º, inciso III, da Carta Federal. Alcance. Recurso extraordinário. Repercussão geral configurada.** Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714139/SC**. Rel. Min. Marco Aurélio. Publicado em: 26 set. 2014.

energia elétrica e os serviços de telecomunicação, ao passo que para as operações em geral era aplicada a alíquota de 17%¹²⁰.

Dado prosseguimento ao julgamento, por maioria de 8 votos, restou provido parcialmente o RE no sentido de reformar a decisão recorrida e deferir a ordem, reconhecendo o direito do impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de comunicação, considerada a alíquota geral de 17% como prevista na Lei estadual nº 10.297/1996¹²¹. Ademais, restou fixada, acertadamente, a seguinte tese: adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. Colaciona-se a ementa que apreciou o Tema n. 745 na íntegra:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade.

1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço.
2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa.
3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 745**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>. Acesso em: 01 dez. 2022.

¹²¹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 82.

4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateu a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional.

5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

6. Recurso extraordinário parcialmente provido.

7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21).¹²²

Segundo proposta do relator no STF, ministro Dias Toffoli, a mencionada decisão deveria ser acatada por todos os Estados a partir de 2022. Após vistas do ministro Gilmar Mendes, Toffoli reviu a proposta em razão da duração do plano plurianual (PPA) de cada unidade federada, restando decidido a produção de efeitos a partir de 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (05/02/2021)¹²³. Entendeu-se que a modulação dos efeitos preservaria o exercício financeiro em andamento: período correspondente aos anos de 2021, 2022 e 2023. Com isso, os impactos da decisão da Corte nas contas das unidades federadas seriam amenizados em certa medida e num espaço de tempo.

De fato, o Supremo Tribunal Federal pode, levado em conta razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, por maioria de dois terços de seus membros, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, restringir os efeitos da declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado, conforme o disposto pelo art. 27 da Lei 9.868/99. Sobre a modulação dos efeitos da decisão em comento, Souza e Szelbracikowski asseveram:

A atribuição de eficácia muitos anos após o julgamento gera estímulo ao estado para a edição de normas contrárias à Constituição e prejudica os consumidores que há anos têm pago indevidamente o imposto e, em razão da modulação, continuarão a fazê-lo até 2024, o que é irrazoável. Ao firmar o início do julgamento, 5/2/21, como data de corte para a preservação dos efeitos das ações em curso, o STF ainda divergiu de seus

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714139/SC**. Rel. Min. Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Ministro DIAS TOFFOLI, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 18/12/2021, Publicação em 15/03/2022).

¹²³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Câmara aprova projeto que limita alíquotas sobre combustível e energia**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/879902-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-LIMITA-ALIQOTAS-SOBRE-COMBUSTIVEL-E-ENERGIA>. Acesso em: 30 nov. 2022.

julgados que, em homenagem à publicidade e segurança jurídica, costumam adotar a data da publicação da ata de julgamento para tanto¹²⁴.

Feitas tais considerações, cabe apontar que conforme informa o portal do STF¹²⁵, já foram julgadas diversas ações ajuizadas pela PGR contra leis locais fixando alíquotas de ICMS para energia e telecomunicações acima da alíquota geral. Restaram invalidadas as normas do Distrito Federal (ADI 7123), Santa Catarina (ADI 7117), Pará (ADI 7111), Tocantins (ADI 7113), Minas Gerais (ADI 7116), Rondônia (ADI 7119), Goiás (ADI 7122), Paraná (ADI 7110), Amapá (ADI 7126), Amazonas (ADI 7129), Roraima (ADI 7118), Sergipe (ADI 7120), Pernambuco (AID 7108), Piauí (ADI 7127), Acre (ADI 7131), São Paulo (ADI 7112), Bahia (7128), Alagoas (7130), Rio Grande do Norte (ADI 7121), Espírito Santo (ADI 7125), Mato Grosso do Sul (ADI 7109), Ceará (ADI 7124) e Rio Grande do Sul (ADI 7132). Nestas, decretou a Corte que os dispositivos que fixavam alíquotas superiores (em cada respectiva lei estadual) eram inconstitucionais, com decisão com eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, como visto. Estão pendentes de julgamento a ADI 7077 (Rio de Janeiro), e ADI 7115 (Maranhão), bem como a ADI 7105, (Mato Grosso)¹²⁶.

¹²⁴ SOUZA, Hamilton dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **O Supremo Tribunal Federal e a área tributária em 2021**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-02/direito-tributario-decisoes-supremo-tribunal-federal-2021>. Acesso em: 30 nov. 2022.

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ICMS: STF invalida mais três leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=498377&ori=1>. Acesso em: 05 dev. 2022.

¹²⁶ Nessa ADI, figura como requerente o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB.

CAPÍTULO 4 - ALTERAÇÕES RECENTES NO CTN E NA LC N° 87/96 (LEI KANDIR)

Em 23 de junho de 2022 foi publicada, no Diário Oficial da União, a Lei Complementar nº 194/2022, originada do Projeto de Lei Complementar nº 18, de 2022, de forma a introduzir alterações significativas na legislação tributária, entrando em vigor desde a data de sua publicação. Em linhas gerais, o diploma altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo¹²⁷.

Além de definir como bens e serviços essenciais os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo, a LC nº 194/22 vedou que os Estados tributem esses bens e serviços com alíquotas superiores àquelas utilizadas para a tributação de mercadorias e serviços em geral, a partir da introdução do art. 18-A no CTN, transcrito a seguir.

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 18-A:

Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no **caput** deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no **caput** deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.

De igual forma, o art. 2º da LC nº 194/2022, acresceu o art. 32-A à LC nº 87/96 (Lei Kandir), que passou a vigorar com o seguinte texto:

Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que

¹²⁷ BRASIL. **Lei Complementar 194, de 23 de junho de 2022**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm. Acesso em: 08 dez. 2022.

trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no **caput** deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no **caput** deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.

§ 2º No que se refere aos combustíveis, a alíquota definida conforme o disposto no § 1º deste artigo servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (**ad rem**) a que se refere a alínea *b* do inciso V do **caput** do art. 3º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.”

Ambos os dispositivos estão sendo contestados por diversos Estados e pelo Distrito Federal perante o STF por meio da ADI 7195, sob relatoria da Ministra Rosa Weber. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelos Governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Distrito Federal. Assim, será debatido se foram constitucionais as limitações promovidas pela Lei Complementar nº 194/22 à competência dos Estados para a definição das alíquotas de ICMS ou se a União apenas cumpriu estritamente o seu papel institucional na ordem jurídica.

Os Estados argumentam que a LC nº 194/2022 fere o princípio constitucional do pacto federativo, bem como viola a autonomia financeira dos entes, onerando excessivamente e de forma desproporcional os cofres estaduais e municipais, o que geraria impacto negativo à concretização das políticas públicas em áreas como saúde e educação. Ainda, ressaltam que a decisão do STF em sede de julgamento do RE 7141396 está modulada de forma que os seus efeitos valham a partir do exercício financeiro de 2024, conforme já explorado no presente. Nesse sentido, com vigência imediata, a nova lei ignoraria a intenção do STF em considerar o equilíbrio financeiro dos Estados e o cumprimento dos Planos Plurianuais¹²⁸.

¹²⁸ Sobre o tema, ainda, adita-se: “de acordo com os estados, em 2021, o ICMS representou 86% da arrecadação. Apenas combustíveis, petróleo, lubrificantes e energia responderam por quase 30% do valor arrecadado com o imposto. E, como os municípios ficam com 25% do ICMS, esses entes federativos também perderão receitas. Por isso, as unidades federativas argumentam que a nova lei tem repercussão negativa para as contas públicas dos entes subnacionais, tanto diretamente para os estados, como indiretamente para os municípios, pela automática redução das transferências constitucionais obrigatórias. Os estados também alegam que a diminuição da alíquota de ICMS dos combustíveis representa “equivocado incentivo ao uso de veículos de passeio e, portanto, maior consumo de combustíveis fósseis e extremamente poluentes (tributação extrafiscal), contrária aos objetivos ambientais”. Por

Por outro lado, diante da controvérsia apontada, alguns autores, como Kiyoshi Harada defendem que a Lei Complementar de nº 194/22 somente regulou o disposto no art. 155, § 2º, inciso III da CRFB/88, enfim definindo as mercadorias e serviços considerados essenciais¹²⁹. Dessa forma, tendo em vista o disposto pelo art. 146, III da CF, que estabelece que cabe à lei complementar instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, uniformizou-se em todo o território nacional o conceito de mercadorias e serviços essenciais¹³⁰, tendo o legislador atuado dentro dos limites permitidos pela Constituição, “descabendo falar-se em indevida federalização do ICMS”¹³¹. Explica:

Essa Lei Complementar vedou, igualmente, em relação aos combustíveis definidos como bem essencial, a fixação de alíquota maior do que aquela incidente sobre as operações em geral, facultando aos Estados a redução de alíquotas em patamares menores. Nesse particular, alguns estudiosos entendem que houve invasão de competência dos Estados (art. 18 do CF), porque a fixação de alíquotas não está sob reserva de lei complementar, como acontece com a base de cálculo (art. 146, III, a da CF). É verdade. Só que a lei complementar sob exame não fixou alíquotas do ICMS, nem reduziu alíquotas incidentes sobre produtos essenciais. A Lei Complementar sob exame simplesmente vedou a tributação de produtos essenciais com alíquotas maiores do que aquelas incidentes sobre produtos não essenciais, o que é bem diferente de fixar alíquotas. Tampouco reduziu as alíquotas, mas, facultou que os Estados o fizessem se assim quiserem. Como se sabe, o inciso III, do § 2º, do art. 155 da CF que permite a diferenciação de alíquotas incidentes para produtos e serviços essenciais, é uma mera faculdade dos Estados que não são obrigados a fazer essa distinção.

Frente ao argumento de que a lei contestada irá causar impacto financeiro, resultando na queda da arrecadação tributária, aduz Harada que essa matéria não é de competência do STF, inserindo-se no âmbito da política tributária de cada Estado. Nesse sentido, assevera:

Por fim, os governadores que ingressaram com a ADI, mesmo sabendo da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da legislação de Santa Catarina na parte que tributava a energia elétrica com alíquota de 25% contra a alíquota de 17% para mercadorias em geral, pedem à Corte Suprema que afaste a vigência da Lei Complementar que não permite a tributação inconstitucional dos bens essenciais. O que pedem, ao final de contas, é a permissão do STF para manterem as legislações estaduais inconstitucionais, invertendo a função daquela Alta Corte de Justiça do País que tem por missão exatamente zelar pelo respeito à Constituição¹³².

isso, a lei contraria a Constituição e os pactos internacionais do país em matéria ambiental”. MAIA, Flávia. **Estados pedem ao STF a suspensão de lei que limita ICMS sobre combustíveis**. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/estados-entram-com-acao-lei-icms-combustiveis-stf-28062022>. Acesso em: 06 dez. 2022.

¹²⁹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 83.

¹³⁰ Ibid., p. 86.

¹³¹ Ibid., p. 16.

¹³² Ibid., p. 86.

Toda essa discussão se acirrou tendo em vista que o Chefe do Executivo, presidente Jair Bolsonaro, vetou trecho do Projeto de Lei que previa a compensação das perdas de arrecadação dos Estados, o que poderia vir a impactar mais ainda a estrutura econômica e financeira dos entes. Essa parte do veto já foi analisada pelo Congresso Nacional, que decidiu por restabelecer a compensação por perdas do ICMS¹³³. Destacou-se para outra sessão a análise dos demais vetos (dispositivos 6, 14 e 15). O item 6 protege os recursos do repasse para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação- Fundeb. Por sua vez, de acordo com os itens 14 e 15, a União deve transferir dinheiro suficiente para que os estados atinjam os percentuais mínimos exigidos para as áreas de educação e saúde. Apreciados, esses vetos também restaram rejeitados pelo Congresso Nacional e os dispositivos vão à promulgação¹³⁴.

Acerca da LC 194/22 cabe mencionar também a inclusão do inciso X no artigo 3º da Lei Kandir (LC 87/96) para definir que não incide ICMS sobre os “serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica”. Entre esses serviços e encargos, destacam-se os correspondentes à Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD).

Além da Lei Complementar n. 194, foi editada a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, que define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS. Segundo o art. 2º do diploma, a gasolina e etanol anidro combustível; o diesel e biodiesel; e o gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural, serão tributados por ICMS monofásico. Assim como a LC 194, essa lei está sendo contestada perante o STF. Onze governadores propuseram a ADI 7191 sob o argumento de que as mudanças impõem ônus excessivo e desproporcional aos Estados e ao Distrito Federal, comprometendo continuidade dos serviços essenciais prestados à população, importando em quebra do pacto federativo e interferência indevida na autonomia política, financeira, orçamentária e tributária desses entes.

¹³³ BRASIL. Senado Federal. **Congresso derruba partes do veto que impedia compensação do ICMS a estados**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/07/14/congresso-derruba-partes-do-veto-que-impede-compensacao-do-icms-a-estados>. Acesso em: 08 dez. 2022.

¹³⁴ BRASIL. Senado Federal. **Congresso derruba vetos à compensação a estados e DF por perda de ICMS**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/12/15/congresso-derruba-vetos-a-compensacao-a-estados-e-df-por-perda-de-icms>. Acesso em 15.12.2022

Apontam também a existência de impactos para os municípios, que terão redução nas transferências constitucionais obrigatórias. Segundo os governadores, a imposição de alíquota uniforme ocorreu sem qualquer estudo de impacto fiscal e sem a demonstração de que esse novo instrumento será de fato eficaz na redução dos preços dos combustíveis, que são atrelados aos valores praticados nos mercados internacionais¹³⁵.

Por sua vez, na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF 984) o Presidente da República impugna diversas leis estaduais e distrital que fixam alíquotas de ICMS sobre operações de combustível superiores às previstas para as operações em geral nos 26 Estados e no Distrito Federal¹³⁶. Argumenta que aos combustíveis deveria ter sido dado tratamento semelhante aos serviços de fornecimento de energia elétrica e de telecomunicações, não podendo ser alvo de tributação superior à das operações gerais. Nessa linha entende também Kiyoshi Harada. Para o autor, as LC n^os 192/22 e 194/22 procuraram uniformizar as legislações estaduais quanto à tributação dos combustíveis derivados de petróleo, tentando conter a escalada de preços da gasolina e do diesel, “que causa impactos enormes na economia nacional, em prejuízo da sociedade como um todo”¹³⁷.

O Supremo distribuiu a ADPF 984 por prevenção, tendo em vista a coincidência de objetos. Por seu turno, o STF não verificou coincidência total ou parcial de objetos que determinasse a prevenção da ADI 7195 para o Relator da ADI 7191 e ADPF 984 (Ministro Gilmar Mendes), como pleiteavam os governadores autores da ação¹³⁸.

¹³⁶ Anota-se: as normas estaduais questionadas na ADPF em comento fixaram o ICMS para gasolina em percentuais que variam de 25 % a 32%, em descompasso com a alíquota geral, que varia entre 17% e 18%. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2022/06/agu-combustiveis-adpf-984.pdf>. Acesso em: 11.12.2022

¹³⁷ HARADA. Op.cit. P.15

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7195**. Rel. Min.Rosa Weber. Publicado em: 29 jun. 2022.

Tabela 1 - Alíquotas de ICMS energia elétrica praticadas pelos Estados e DF antes e após a edição da Lei Complementar nº 194/22

Estado	Alíquotas (consumo KWH) ¹³⁹	Alíquotas (consumo KWH) após à edição da Lei Complementar nº 194/22 ¹⁴⁰
AC	16% (de 101 a 140) / 25% (acima de 140)	17%
AL	17% (de 31 até 150) / 27% (acima de 150)	17%
AP	25%	18%
AM	25%	18%
BA	25% (de 51 até 150) / 27% (acima de 150)	18%
CE	27%	18%
DF	12% (de 51 a 200) / 21% (de 201 a 500) / 25% (acima de 501)	18% (acima de 201)
ES	25%	17%
GO	29%	17%
MA	18% (de 51 a 100) / 20% (de 101 a 500) / 29% (acima de 500)	18%
MT	12% (de 0 até 150) / 17% (acima de 150) ¹⁴¹	12% (de 0 até 150) / 17% (acima de 150)

¹³⁹ Dados para apontamento das alíquotas fixadas anteriormente à LC 194/22 obtidos a partir do Relatório do deputado Elmar Nascimento para o PLP 211/21. BRASIL. Câmara dos Deputados. **Câmara aprova projeto que limita alíquotas sobre combustível e energia**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/879902-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-LIMITA-ALIQOTAS-SOBRE-COMBUSTIVEL-E-ENERGIA>. Acesso em: 30 nov. 2022.

¹⁴⁰ Dados para apontamento das alíquotas fixadas posteriormente à LC 194/22 BRASIL. **Pedido de distribuição por prevenção à ADI nº 7.105**. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2022/06/agu-combustiveis-adpf-984.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2022.

¹⁴¹ O Mato Grosso foi o único Estado que instituiu alíquota reduzida sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da energia elétrica em momento anterior à publicação da LC nº 194/22, posto que o fez desde o mês de janeiro do ano de 2022. Não obstante, antes dessa data, a cobrança da alíquota no referido Estado era fixada entre 25% e 27%.

MS	17% (de 50 a 200) / 20% (de 201 a 500) / 25% (acima de 50)	17%
MG	30%	18%
PA	25%	17%
PB	27%	18%
PR	29%	18%
PE	27% (Acima de 140)	18%
PI	22% (de 51 até 200) e 27% acima disso	18%
RJ	20% (de 51 até 300) / 31% (de 301 a 450) / 32% (acima de 451)	18%
RN	20% (de 51 até 300) / 25% (acima de 300)	18%
RS	25%	17%
RO	17% (até 220) / 20% (acima de 220)	17,5%
RR	25%	17%
SC	12% (de 51 a 150) / 25% (acima de 150)	17%
SE	25% (de 81 a 220) / 27% (acima de 220)	18%
SP	12% (de 91 até 200) / 25% (acima de 200)	18%
TO	25%	18%

Fonte: Autoria própria, 2022 adaptado de BRASIL, 2022.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quanto à discussão acerca da faculdade ou obrigatoriedade da norma descrita pelo art. 155, § 2º, inciso III da CRFB/88, nos termos do debate doutrinário apontado, é possível concluir que tendo sido feita a opção pela instituição do imposto seletivo – e todos os estados o fizeram, ao estabelecer diferenciação entre as alíquotas –, infalivelmente a seletividade deverá operar em função do critério da essencialidade das mercadorias e serviços.

Ademais, em face de um dos argumentos utilizados por aqueles que sustentam que ausente a definição legal acerca de quais mercadorias e serviços são reputados essenciais, foi conferida liberdade e discricionariedade ao legislador infraconstitucional, é dito que finalmente, com a Lei Complementar nº 194/2022, foram enumerados os bens e serviços essenciais: os combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e o transporte coletivo.

Não obstante, a despeito do incontestável caráter essencial da energia elétrica, ressaltado nesse estudo, os entes federativos estaduais estipularam, por anos, alíquotas majoradas para o consumo dessa mercadoria, inclusive em patamar mais alto do que o destinado aos itens considerados supérfluos. Nesse passo, descumprida essa premissa, ressalvadas as opiniões em contrário – de que a questão deve ser afastada da apreciação judicial –, como visto, a seletividade é matéria sujeita ao princípio da inafastabilidade da jurisdição. Caso assim não fosse, o Supremo Tribunal Federal não teria reconhecido a repercussão geral do tema a partir do RE nº 714.139/SC. Ou seja, restou demonstrado que a controvérsia não só é passível de controle judicial como tem especial relevância do ponto de vista econômico, político, social e jurídico nacionais.

Acerca da tese firmada pelo STF no Tema nº 745, o debate concernente à dimensão política da modulação de efeitos na seara tributária ante a justificativa da preservação dos orçamentos públicos demonstrou ser importante. Nesse sentido, cabe ressaltar que não fosse a edição da LC nº 194/22, nos termos em que modulados os efeitos pela Corte, alguns contribuintes poderiam ser ressarcidos – caso tivessem ajuizado as suas ações até a data do início do julgamento do mérito, em 05/02/2021 –, ao passo que outros, além de não serem ressarcidos, continuariam sob a égide de uma cobrança reconhecidamente inconstitucional até o exercício financeiro de 2024, o que levanta discussão acerca da violação do princípio da isonomia.

No mérito, a tese firmada vedou a tributação de produtos essenciais por alíquotas superiores à alíquota genérica. Por essa razão, para alguns autores, o Poder Judiciário não atuou como legislador, tendo apenas conferido efetividade para a norma constitucional insculpida no art. 155, § 2º, inciso III da CRFB/88. Somando-se a isso, ao definir legalmente os bens essenciais, parte da doutrina defende que a Lei Complementar nº 194 de 2022 regulamentou a norma constitucional dentro dos limites do art. 146, III da CRFB/88, tendo o legislador exercido regularmente a sua competência, sem invasão nas competências do legislador estadual.

No entanto, o tema da autonomia federativa enseja debate. Cabe mencionar, inclusive, que no âmbito do STF foi criada uma Comissão de Conciliação e Mediação convocada pelo ministro Gilmar Mendes para discussão das questões levantadas na ADPF 984 e na ADI 7191 com fim de solucionar os impasses federativos criados pelas Leis Complementares 192/2022 e 194/2022, especialmente no que concerne aos combustíveis. Na data de 15/12/2022 o Tribunal, por unanimidade, homologou o acordo firmado entre a União e todos os Entes Estaduais e Distrital para encaminhamento ao Congresso Nacional para as providências cabíveis acerca do aperfeiçoamento legislativo nas Leis Complementares, devendo a União apresentar o correspondente PLP, para fins de cumprimento do acordado¹⁴².

Por fim, em relação à irrisignação de alguns Estados em face da Lei Complementar nº 194/22, expressa pela proposição da ADI 7195, é possível reconhecer a validade do argumento de que o ICMS possui expressivo contorno fiscal, com importância inegável na arrecadação. Afinal, como visto, é o tributo estadual que mais arrecada. Inclusive, o ICMS sobre eletricidade vinha gerando somas crescentes aos Estados. A partir da redução das alíquotas, a queda da arrecadação já começou a ser medida pelo Confaz, estimando diminuição de 12,8% no ICMS energia elétrica do ano de 2021 para 2022¹⁴³.

Sobre a alegada limitação da competência dos Estados para a definição das alíquotas em contraposição à ideia de que não houve lesão ao pacto federativo, caberá ao Supremo a palavra

¹⁴² Sobre o tema, anota-se, ainda, segundo o portal do Governo Federal: “Será instituído grupo de trabalho para discutir, entre outros pontos, a incidência de ICMS sobre as tarifas de uso do sistema de transmissão de energia elétrica (TUST) e dos sistemas elétricos de distribuição (TUSD) e os critérios de apuração da perda de arrecadação do ICMS”. BRASIL. Governo Federal. **Acordo entre União e Estados que assegura redução dos preços dos combustíveis e eletricidade é homologado pelo STF**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/acordo-entre-uniao-e-estados-que-assegura-reducao-dos-precos-dos-combustiveis-e-eletricidade-e-homologado-pelo-stf>. Acesso em: 19.12.2022

¹⁴³ SALES, Claudio; MONTEIRO, Eduardo. Op. cit.

final, quando do controle de constitucionalidade na Ação Declaratória mencionada. Relutantes ou não, fato é que após a edição da LC nº 194/2022, os Governadores de todos os Estados adequaram a legislação estadual à norma federal, reduzindo as respectivas alíquotas de ICMS sobre a energia elétrica praticadas no Brasil para o patamar entre 17% e 18%, conforme constatado a partir da “Tabela 1”. Nesses termos, uma vez reconhecida a natureza de norma geral das normas em questão, foi atraída a regra do art. 24, § 4º da CRFB/88: a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Indispensável mencionar que os Estados estimam que as inovações legislativas introduzidas por meio da LC 192/2022 e a LC 194/2022 lhes retiram cerca de R\$ 124 bilhões anuais da arrecadação, segundo o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal - COMSEFAZ¹⁴⁴. Como forma de recompor arrecadação, vários Estados decidiram votar projetos de lei que aumentam a alíquota geral sobre o ICMS¹⁴⁵. Conseqüentemente, caso aprovados, tal aumento refletiria no preço dos bens essenciais, onerando os consumidores brasileiros.

Acerca dos estados pertencentes à região Sudeste, tendo em vista que aproximadamente 50% dos consumidores de energia elétrica se encontra nessa região do Brasil¹⁴⁶, restou demonstrado que:

No Rio de Janeiro, anteriormente, a alíquota praticada nas operações internas com energia elétrica era uma das mais altas do país, fixadas em 20% (de 51 kWh, até 300 kWh,) 31% (de 301 kWh, a 450 kWh,) e 32%, quando acima de 451 kWh. A partir da publicação do Decreto Estadual nº 48.145 de 01 de julho de 2022¹⁴⁷, com efeitos a partir de 01.07.22, foi fixada em

¹⁴⁴ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Comissão de Conciliação chega a acordo no STF, mas grupo de trabalho dará continuidade aos debates sobre Tust/Tusd e formas de compensação das perdas de arrecadação do ICMS.** Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/comissao-de-conciliacao-chega-a-acordo-no-stf-mas-grupo-de-trabalho-dara-continuidade-aos-debates-sobre-tust-tusd-e-formas-de-compensacao-das-perdas-de-arrecadacao-do-icms/>. Acesso em: 08 dez. 2022.

¹⁴⁵ CARRO, Rodrigo. **Estados votam projetos de lei que aumentam ICMS de centenas de produtos para recompor arrecadação.** Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/12/10/estados-votam-projetos-de-lei-que-aumentam-icms-de-centenas-de-produtos-para-recompor-arrecadacao.ghtml>. Acesso em: 12 dez. 2022.

¹⁴⁶ “Em relação à população sem acesso à energia elétrica, o Brasil tem aproximadamente 418.992 habitantes sem acesso à eletricidade; destas, a maior parte encontra-se no Nordeste (227.712) e a minoria, no Sudeste (88.350)”. BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Dossier de energia 2022.** Brasil: um foco no setor elétrico. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/dossier-de-energia-2022-brasil-um-foco-no-setor-eletrico>. Acesso em: 09 dez. 2022.

¹⁴⁷ Dispõe o Decreto nº 48.145 de 01 de julho de 2022: “Art. 1º Fica fixada em 18% (dezoito por cento) a alíquota máxima do ICMS para operações e prestações internas com combustíveis, energia elétrica, comunicações e

18% a alíquota máxima de ICMS para as operações e prestações com bens e serviços essenciais, alterando-se a Lei nº 2657 de 26 de dezembro de 1996¹⁴⁸. No Estado, as alíquotas previstas ficam adicionadas de dois pontos percentuais destinados ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais – FECP. Conforme levantamento da assessoria fiscal da Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro, o Estado do Rio poderá ter uma perda anual de R\$ 10 bilhões de sua receita em decorrência da entrada em vigor da Lei Complementar 194/22¹⁴⁹.

No Espírito Santo, o Decreto n.º 5.164-R, de 28.06.22¹⁵⁰, com efeitos a partir de 01.07.22, alterou a Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001.¹⁵¹ O art. 71, inciso I, alínea f, passou a dispor que, nas operações internas com energia elétrica, a alíquota do imposto será de 17%¹⁵². No mesmo artigo, também foi incluído o § 4º, que dispõe que, para os fins da incidência do imposto, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis. Na redação original, com efeitos até 30.06.22, a alíquota fixada nas operações internas com energia elétrica era de 25%. O governo do Espírito Santo estima uma perda de R\$ 2,1 bilhões por ano¹⁵³.

Em São Paulo, conforme extraído da publicação em Diário Oficial de 27 de junho de 2022¹⁵⁴, as operações e prestações internas e as indicadas, nas quais se incluem as operações

transporte coletivo, preservadas as alíquotas inferiores estabelecidas na Lei nº 2.657/1996, para as mesmas operações e prestações. Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data da publicação”. SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto n. 48.145, de 01 de julho de 2022**. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afriLoop=89454352816997968&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000032894&_adf.ctrl-state=bftfy68xw_63. Acesso em: 07 dez. 2022.

¹⁴⁸ No que concerne à energia elétrica, ressalta-se, ainda, que a alíquota será de 12 % (doze por cento) até o consumo de 450 quilowatts/hora mensais para clientes residenciais que estejam enquadrados no Programa Especial de Tarifas Diferenciadas.

¹⁴⁹ DUARTE, Helter; SCHIAVINATO, Guilherme. Op. cit.

¹⁵⁰ SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Capítulo VIII – da alíquota**. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/02%20-%20t%EDtulo%20i/17%20-%20cap%20viii.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0#:~:text=%C2%B0%205.164%2DR%20de%2028.06,23%20de%20junho%20de%202022>. Acesso em: 07 dez. 2022.

¹⁵¹ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Lei n. 7000, de 27 de dezembro de 2001**. Disponível em: <https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/lei70002001.html>. Acesso em: 07 dez. 2022.

¹⁵² Salvo o disposto no inciso II, “c” e “d”, do art. 71, que estabelece alíquota de 12% (doze por cento): no fornecimento de energia elétrica, consumida exclusivamente na produção agrícola, inclusive de irrigação e no fornecimento de energia elétrica para consumidores de até 50 kwh, respectivamente.

¹⁵³ BOUÇAS, Cibele. Op. cit.

¹⁵⁴ GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Diário oficial de 28 de junho de 2022**. Disponível em: http://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2022%2fsuplemento%2fexecutivo%2520secao%2520i%2fjunho%2f27%2fpag_0001_38ef6e7b04086b91cdde7bf957dee8f4.pdf&pagina=1&data=27/06/2022&caderno=Suplemento%20-%20Executivo%20I&paginaordenacao=100001. Acesso em: 04 dez. 2022.

com energia elétrica, em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 kWh devem ser tributadas pelo ICMS à alíquota de 18%. Anteriormente, em virtude do disposto no art. 34 da lei nº 6.374, de 01 de março de 1989, as alíquotas do imposto eram de 12% em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 kWh e 25% em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 kWh. No Estado, conforme Levantamento da Secretaria Estadual da Fazenda e Planejamento, estima-se a perda anual de R\$ 12 bilhões decorrente da redução da alíquota do ICMS¹⁵⁵.

Em Minas Gerais, a alíquota do ICMS da energia elétrica foi reduzida para 18%, nos termos do art. 1, inciso I, alínea c do Decreto nº 48.456, de 1º de Julho de 2022¹⁵⁶. Anteriormente, a alíquota era fixada no patamar de 30%. No Estado, a perda anual da arrecadação tributária é estimada em R\$ 12 bilhões¹⁵⁷.

Conclui-se que o tema proposto não é um debate exclusivamente jurídico: perpassa por questões sociais e políticas importantes, além de possuir reflexos econômicos significativos, como demonstrado. Tendo em vista que o tributo não somente é um instrumento para a manutenção do Estado, mas um meio de viabilizar a concretização dos Direitos Fundamentais e os objetivos do Estado Democrático de Direito, todos esses aspectos devem ser considerados, de forma a realizar o valor da justiça fiscal e os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, no qual se inclui o subprincípio da seletividade tributária.

¹⁵⁵ ARCOVERDE, Léo. Op. cit.

¹⁵⁶Conforme o Art. 4º do Decreto nº 48.456, de 1º de julho de 2022, o mesmo entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos retroativos a partir de 23 de junho de 2022.

¹⁵⁷ DIÁRIO DO COMÉRCIO. **Minas deixará de arrecadar R\$ 12 bilhões, diz governo**. Disponível em: <https://diariodocomercio.com.br/politica/minas-deixara-de-arrecadar-r-12-bilhoes-diz-governo/>. Acesso em: 19.12.2022

REFERÊNCIAS

AGENCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Contratos de concessão e permissão**. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/contratos-de-concessao-e-permissao>. Acesso em: 06 dez. 2022.

AGENCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Custo da energia que chega aos consumidores**. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/tarifas/entenda-a-tarifa/custo-da-energia-que-chega-aos-consumidores>. Acesso em: 06 dez. 2022.

AGENCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Página inicial**. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br>. Acesso em: 06 dez. 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ALEXY, Robert. **Derecho e razón práctica**. México: Fontamara, 1993.

ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 204, 2018.

AMORIM, Letícia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy. **Esboço e Críticas**, v. 42, n. 165, 2005.

ARCOVERDE, Léo. **Perdas do ICMS**: estado de SP deixa de arrecadar R\$ 1 bilhão por mês após reduzir tributos sobre combustíveis. Disponível em: <https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2022/12/02/perdas-do-icms-estado-de-sp-deixa-de-arrecadar-r-1-bilhao-por-mes-apos-reduzir-tributos-sobre-combustiveis.ghtml>. Acesso em: 08 dez. 2022.

ARMELIN, Vinícius Alexandre Escaratti; CARVALHO, Thomaz Jefferson. Incidência do TUSDE TUST na base de cálculo do ICMS sobre a tarifa de energia elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 136, p. 279, 2018.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Lei n. 7000, de 27 de dezembro de 2001**. Disponível em: <https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/lei70002001.html>. Acesso em: 07 dez. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Dossier de energia 2022**. Brasil: um foco no setor elétrico. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/dossier-de-energia-2022-brasil-um-foco-no-setor-eletrico>. Acesso em: 09 dez. 2022.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Repercussão do tributo**. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOUÇAS, Cibelle. **Minas e Espírito Santo calculam impacto bilionário nos caixas com mudança no ICMS**. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2022/06/07/minas-e-espirito-santo-calculam-impacto-bilionario-nos-caixas-com-mudanca-no-icms.ghtml>. Acesso em: 04 dez. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Câmara aprova projeto que limita alíquotas sobre combustível e energia**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/879902-CAMARA-APROVA-PROJETO-QUE-LIMITA-ALIQOTAS-SOBRE-COMBUSTIVEL-E-ENERGIA>. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. Governo Federal. **Acordo entre União e Estados que assegura redução dos preços dos combustíveis e eletricidade é homologado pelo STF**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/acordo-entre-uniao-e-estados-que-assegura-reducao-dos-precos-dos-combustiveis-e-eletricidade-e-homologado-pelo-stf>. Acesso em: 19.12.2022

BRASIL. **Lei Complementar 194, de 23 de junho de 2022**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm. Acesso em: 08 dez. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: Acesso em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm Acesso em: Acesso em: 09 nov. 2022.

BRASIL. **Pedido de distribuição por prevenção à ADI nº 7.105**. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2022/06/agu-combustiveis-adpf-984.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Congresso derruba partes do veto que impedia compensação do ICMS a estados**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/07/14/congresso-derruba-partes-do-veto-que-impede-compensacao-do-icms-a-estados>. Acesso em: 08 dez. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Congresso derruba vetos à compensação a estados e DF por perda de ICMS**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/12/15/congresso-derruba-vetos-a-compensacao-a-estados-e-df-por-perda-de-icms>. Acesso em 15.12.2022

BRASIL. Senado Federal. **Manual de Comunicação da Secom. Progressividade/Regressividade**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>. Acesso em: 01 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 391 do STJ**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>. Acesso em: 07 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ICMS: STF invalida mais três leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=498377&ori=1>. Acesso em: 05 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7195**. Rel. Min. Rosa Weber. Publicado em: 29 jun. 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714139/SC**. Rel. Min. Marco Aurélio. Publicado em: 26 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 745**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>. Acesso em: 01 dez. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. Salvador: Juspodvim, 2022.

CARRO, Rodrigo. **Estados votam projetos de lei que aumentam ICMS de centenas de produtos para recompor arrecadação**. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/12/10/estados-votam-projetos-de-lei-que-aumentam-icms-de-centenas-de-produtos-para-recompor-arrecadacao.ghtml>. Acesso em: 12 dez. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Comissão de Conciliação chega a acordo no STF, mas grupo de trabalho dará continuidade aos debates sobre Tust/Tusd e formas de compensação das perdas de arrecadação do ICMS**. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/comissao-de-conciliacao-chega-a-acordo-no-stf-mas-grupo-de-trabalho-dara-continuidade-aos-debates-sobre-tust-tusd-e-formas-de-compensacao-das-perdas-de-arrecadacao-do-icms/>. Acesso em: 08 dez. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Boletim de Arrecadação de tributos estaduais**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 08 dez. 2022.

DIÁRIO DO COMÉRCIO. **Minas deixará de arrecadar R\$ 12 bilhões, diz governo**. Disponível em: <https://diariodocomercio.com.br/politica/minas-deixara-de-arrecadar-r-12-bilhoes-diz-governo/>. Acesso em: 19.12.2022

DUARTE, Hélder; SCHIAVINATO, Guilherme. **RJ pode perder até R\$ 10 bilhões por ano com aprovação de projeto que limita ICMS sobre combustíveis**. Disponível em: <https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/2022/06/20/rj-pode-perder-ate-r-10-bilhoes-por-ano-com-aprovacao-de-projeto-que-limita-icms-sobre-combustiveis.ghtml>. Acesso em: 08 dez. 2022.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FALCÃO, Maurin Almeida; ARAÚJO, Rayanne Saturnino de. A função social do tributo e o terceiro setor. **Revista Jurídica**, v. 2, n. 43, p. 896, 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Diário oficial de 28 de junho de 2022**. Disponível em: http://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2022%2fsuplemento%2fexecutivo%2520secao%2520i%2fjunho%2f27%2fpag_0001_38ef6e7b04086b91cdde7bf957dee8f4.pdf&pagina=1&data=27/06/2022&caderno=Suplemento%20-%20Executivo%20I&paginaordenacao=100001. Acesso em: 04 dez. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: alguns aspectos controvertidos**. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2019/09/12/icms-energia-eletrica-tributacao/>. Acesso em: 30 nov. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e prática**. Editora Dialética, 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. **Encargos e tributos**. Disponível em: [https://idec.org.br/edasuaconta_bkp/encargostributos#:~:text=Os%20tributos%20que%20incidem%20na,Ilumina%C3%A7%C3%A3o%20P%C3%BAblica%20%2D%20CIP%20\(municipal\)](https://idec.org.br/edasuaconta_bkp/encargostributos#:~:text=Os%20tributos%20que%20incidem%20na,Ilumina%C3%A7%C3%A3o%20P%C3%BAblica%20%2D%20CIP%20(municipal)). Acesso em: 09 dez. 2022.

JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 50, 1945.

MAIA, Flávia. **Estados pedem ao STF a suspensão de lei que limita ICMS sobre combustíveis**. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/estados-entram-com-acao-lei-icms-combustiveis-stf-28062022>. Acesso em: 06 dez. 2022.

MARQUES, Thiago de Matto. Bens e mercadorias: materialidade como requisito para a tributação do consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 375-395, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/bens-e-mercadorias-materialidade-como-requisito-para-a-tributacao-do-consumo/>. Acesso em: 07 dez. 2022.

MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A Perspectiva Pela Implementação Do Imposto Seletivo Como Tipo Tributário No Brasil. **Res Severa Verum Gaudium**, v. 6, n. 2, 2022.

MCNAUGHTON, CharlesFato gerador. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. **Revista De Informação Legislativa**, v. 51, n. 204, p. 272, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro**. 3. ed. São Paulo: Bushatsky, 1971.

NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 5. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1961.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. 7 .ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PADRE, Diogo Augusto Vidal; CARVALHO, Ivan Lira de. Revisando o Princípio da Tipicidade Tributária: uma Análise a partir da Noção de Conceitos e Tipos. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, v. 20, n. 34, p. 38-39, 2022.

PAULSEN. Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

REIS, Lineu Belico dos. **Matrizes energéticas**. 1. ed. Barueri: Manole, 2011.

ROTHMANN, Gerd . O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 67, p. 236-237, 1972.

SALEMA, Marques. **Um Estudo Da Moralidade Tributária E Sua Concretização Por Meio Da Garantia Dos Direitos Sociais**. 2020. 123 f. Monografia (Pós-Graduação Lato Sensu) - Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2020.

SALES, Claudio; MONTEIRO, Eduardo. **Imposto e essencialidade da energia elétrica**. Disponível em: <https://acendebrasil.com.br/artigo/imposto-e-essencialidade-da-energia-eletrica/#:~:text=De%20todas%20as%2017%20rubricas,n%C3%A3o%20podem%20ser%20tratados%20como>. Acesso em: 08 dez. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO ESPIRITO SANTO. **Capítulo VIII – da alíquota**. Disponível em: <http://www2.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/ricms%20-%20dec%201090-r/02%20-%20t%EDtulo%20i/17%20-%20cap%20viii.htm?fn=document->

frame.htm&f=templates&2.0#:~:text=%C2%B0%205.164%2DR%20de%2028.06,23%20de%20junho%20de%202022. Acesso em: 07 dez. 2022.

SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Decreto n. 48,.145, de 01 de julho de 2022.** Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=89454352816997968&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000032894&_adf.ctrl-state=bftfy68xw_63. Acesso em: 07 dez. 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SOUZA, Hamilton dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **O Supremo Tribunal Federal e a área tributária em 2021**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-02/direito-tributario-decisoes-supremo-tribunal-federal-2021>. Acesso em: 30 nov. 2022.

TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. Controle da seletividade com finalidade extrafiscal na jurisprudência do STF. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 7, n. 9, 2019.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 10, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. Barueri: Manole, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e princípios constitucionais tributários** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

YAMAOKA, Celina. A história do imposto sobre circulação de mercadorias – do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica da UNICURITIBA**, v. 3, n. 36, 2014.