

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

**UMA ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO DO ICMS**  
**NOS SETORES DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES**

**LUIZA TELLES MARTINS BERNARDO**

**Rio de Janeiro**  
**2022**

**LUIZA TELLES MARTINS BERNARDO**

**UMA ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO DO ICMS  
NOS SETORES DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES**

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. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

**Rio de Janeiro  
2022**

**LUIZA TELLES MARTINS BERNARDO**

**UMA ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A TRIBUTAÇÃO DO ICMS  
NOS SETORES DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES**

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. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.

Data da Aprovação: \_\_/\_\_/\_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Orientador:

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca:

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca:

**Rio de Janeiro  
2022**

## RESUMO

A cobrança de tributos nas suas mais variadas espécies representa, para o contribuinte, objeto de patentes questionamentos, o que se vê de maneira ainda mais premente nas exações relativas à impostos, a saber, tributos que tem como fato gerador uma demonstração de riqueza por parte do contribuinte, consubstanciando-se em uma exação tributária a ser arcada por este. Nesse âmbito de fortes controvérsias insere-se o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sobre o qual o legislador buscou estabelecer importantes limitações direcionadas ao ente tributante visando, ao fim e ao cabo, a proteção do contribuinte de uma exação exacerbada. Como uma dessas formas de tutela tem-se a expressão legal do princípio da seletividade, aplicável sobre o ICMS por força do art. 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição da República. É sobre essa limitação constitucional que o presente trabalho busca explanar, especialmente no que concerne a sua aplicabilidade sobre o ICMS cobrado sobre serviços de energia elétrica e telecomunicações, vez que objeto de relevantíssimas discussões envolvendo, em última instância, o bem a que mais se deve proteção, a dignidade da pessoa humana intrínseca ao contribuinte-cidadão.

**Palavras-chave:** ICMS. Seletividade Tributária. Mínimo Existencial. Energia Elétrica. Telecomunicação.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2. O TRIBUTO .....</b>	<b>10</b>
2.1.Gênese histórico-filosófica dos tributos e seu papel no contexto hodierno .....	10
2.2.O conceito de Tributo .....	16
2.3.O Tributo e suas funções .....	19
2.4. Princípios limitadores do Poder de Tributar .....	21
2.4.1. <i>Princípio da isonomia tributária</i> .....	22
2.4.2. <i>Princípio da capacidade contributiva</i> .....	24
2.5. As espécies tributárias .....	27
2.5.1. <i>A teoria tripartida das espécies tributárias</i> .....	27
<b>3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS .....</b>	<b>30</b>
3.1. Gênese histórica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços .....	30
3.2.Elementos caracterizadores do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias ou Serviços .....	33
3.3. Alíquota e Base de Cálculo do ICMS .....	35
3.4. Relevância das receitas decorrentes do ICMS para os Estados tributantes e Municípios .....	42
3.5.Uma análise crítica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços .....	43
3.5.1. <i>Guerra fiscal decorrente do ICMS e conseqüente assimetria com o equilíbrio                 do pacto federativo</i> .....	44
3.5.2. <i>Caráter plurifásico do ICMS e a problemática da fiscalização do imposto</i> .....	46
<b>4. A SELETIVIDADE DO ICMS E SUAS NUANCES INTERPRETATIVAS .....</b>	<b>49</b>
4.1. A seletividade no Direito Tributário .....	49
4.1.1. <i>A facultatividade na aplicação da seletividade ao                 ICMS</i> .....	51
4.1.2. <i>A seletividade em função da essencialidade: um problema interpretativo</i> .....	55
<b>5. A (NÃO) APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS     SOBRE SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES....</b>	<b>57</b>
5.1. Da inquestionável essencialidade dos serviços de energia elétrica e telecomunicações .....	58

5.2.Da aplicação desarrazoada do princípio da seletividade para lesar o contribuinte.....	61
5.3. A alíquota de ICMS sobre energia elétrica estabelecida pelo estado do Rio de Janeiro e o princípio da seletividade .....	63
5.4.A alíquota de ICMS sobre energia elétrica estabelecida pelos demais estados.....	65
5.5.Do teor da decisão em Recurso Extraordinário 714.139/SC e seu impacto para a exação do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação .....	68
<b>6. CONCLUSÃO .....</b>	<b>71</b>
<b>7. REFEFÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>72</b>

## 1. INTRODUÇÃO:

Ao debruçarmo-nos sobre o atual estado de coisas, nítido que o Estado, na forma de seus entes federados, assumiu papéis relevantíssimos no que tange à promoção da dignidade humana mediante a garantia do denominado “mínimo existencial”, isto é, um patamar mínimo de direitos considerados basilares para a concretização dos valores e princípios constitucionalmente estabelecidos.

Sobre o conceito de mínimo existencial que deve nortear as medidas e políticas promovidas pelo Estado, na forma dos seus entes federados, aduz o brilhante Ingo Wolfgang Sarlet<sup>1</sup>, expoente na doutrina constitucional:

“Já no que diz respeito à assim chamada dimensão positiva (prestacional) do direito ao mínimo existencial, o STF tem consolidado o entendimento de que nesta seara incumbe ao Estado, em primeira linha, o dever de assegurar as prestações indispensáveis ao mínimo existencial, de tal sorte que em favor do cidadão há que se reconhecer um direito subjetivo, portanto, judicialmente exigível, à satisfação das necessidades ao mínimo existencial, e portanto a dignidade da pessoa humana.”

Visando assegurar a promoção dessas balizas mínimas que o Estado necessita de um meio que promova a manutenção da sua estrutura, e, em última análise, a viabilização desse papel prestacional frente aos contribuintes-cidadãos que dele dependem, especialmente no que tangente a serviços básicos como educação e saúde.

É justamente materializando essa forma de automanutenção é que ganha relevo a cobrança do tributo pelos entes federados em respeito às respectivas competências constitucionalmente definidas, sendo este o meio pelo qual se busca a continuidade do aparelho estatal e de suas funções prestacionais precípuas.

---

<sup>1</sup> Curso de Direito Constitucional. Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marioni e Daniel Mitidiero – 7. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 645.

Nada obstante esta dimensão do Tributo como forma de garantir a viabilidade do próprio Estado e das suas atividades seja clara para o contribuinte, não são poucas as controvérsias levantadas acerca das nuances envolvendo a sua cobrança. A natureza dos tributos, a sua destinação por vezes entendida como desarrazoada e, principalmente, a carga tributária em si são objetos de constantes questionamentos por parte do contribuinte-cidadão que suporta o seu peso, atingindo principalmente os impostos que representam maior relevância da situação econômico-financeira do contribuinte, tal como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O ICMS, ponto focal do presente trabalho monográfico e instituído no art. 155 da Constituição da República, constitui tributo incidente sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços, representando enorme relevância econômico-financeira para os entes estatais – que o cobram – e municipais – que recebem 25% das suas receitas mediante repasse<sup>2</sup>. De outro lado, também simbolizam grande peso para o contribuinte, vez que suportado por ele de maneira indireta, influenciando rigorosamente o preço global pago pelas mercadorias e serviços adquiridos.

Nessa esteira, a definição do montante cobrado a título de ICMS passa por uma série de balizadores, visando justamente estabelecer uma exação que, ao mesmo tempo que garanta suas funções fiscais frente ao ente estatal, não represente uma cobrança imoderada frente ao contribuinte. Esse equilíbrio é especialmente o que atende ao postulado impecavelmente estabelecido por Ingo Sarlet em sua obra, onde afirma que “O Estado existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> CF, 1988. Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

<sup>3</sup> Curso de Direito Constitucional. Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marioni e Daniel Mitidiero – 7. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 165.



Precisamente para alcançar a proporção entre o necessário ao Estado e o sustentável para o contribuinte, o legislador constituinte e infraconstitucional utilizou-se de diversos artifícios, especialmente principiológicos, que vêm a promover a tutela do sujeito passivo tributário a uma eventual exação abusiva. É precisamente neste âmbito que, entre outros, encontra-se o princípio da seletividade, objeto de estudo do presente ensaio.

A seletividade é expressamente prevista no bojo constitucional, mais precisamente nos artigos 153<sup>4</sup> – referente ao IPI<sup>5</sup> – e 155 – relativa ao ICMS -. Esta pode ser descrita, em verdade, como uma técnica de tributação de tem como fíto a gradação da carga tributária de acordo com a necessidade do objeto tributado. Nesse sentido, a seletividade tem como balizador a essencialidade, de sorte que, quanto mais imprescindível à coisa – produto, mercadoria ou serviço – tributado, menor será sua carga tributária.

Esse princípio surge, portanto, como uma importante proteção ao contribuinte no que concerne a busca pela promoção do seu mínimo existencial, já que a diminuição da exação gera, ao fim e ao cabo, a diminuição do valor global da mercadoria ou serviço, promovendo maior possibilidade da sua aquisição. Assim, claramente buscados pelo constituinte a garantia de um panorama de dignidade para o contribuinte.

---

<sup>4</sup> CF, 1988. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

<sup>5</sup> CF, 1988. 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; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

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

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Em que pese sua importância e fins inteiramente legítimos e alinhados com os valores da Magna Carta, o princípio da seletividade, especialmente no que tange ao ICMS, vem sendo fortemente desconfigurado através da sua não aplicação, ou de uma aplicação equivocada quando da definição das alíquotas do referido tributo pelos entes estaduais, que possuem tal incumbência.

Isso pode ser observado com absoluta limpidez nos casos da cobrança do ICMS sobre serviços de energia elétrica e telecomunicações, vez que, apesar de inegavelmente essenciais, vêm sendo tributados com alíquotas completamente desarrazoadas, posto que igualadas a de mercadorias e serviços considerados supérfluos.

Diante disso, iniciada a celeuma entre o legislador estadual que, através de uma maior exação, busca o maior abastecimento dos cofres públicos, e as proteções constitucionalmente estabelecidas que visam justamente a promoção de uma tributação razoável e justa ao contribuinte-cidadão, o que, neste caso, claramente não vêm sendo prestigiado.

Perante o exposto, visa o presente trabalho monográfico explorar os meandros relativos à cobrança do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como os seus fatores norteadores, com especial atenção à essencialidade dos objetos tributados. Ademais, circunscrevendo melhor as implicações dessa (não) aplicação desses balizadores quando da cobrança do ICMS, explorar-se-á a seletividade no âmbito da exação do aludido imposto sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicação, dissertando sobre o descabimento do verdadeiro descaso do legislador estadual com o referido princípio, bem como as consequências do desprezo a essa proteção para o contribuinte. É o que se busca analisar.

## **2. O TRIBUTO:**

## **2.1. Gênese histórico-filosófica dos tributos e seu papel no contexto hodierno:**

A origem da tributação em sua forma de aplicação mais similar a do contexto hodierno encontra suas raízes filosóficas profundamente fincadas na noção do Contrato Social. Este, conforme lecionam os autores contratualistas Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau é concebido como o instrumento fundante do Estado Moderno, representando um importante rompante com o denominado Estado de Natureza e marcando o momento em que o homem transfere inteiramente a sua liberdade ao Estado, cabendo a este então determinar, condicionar e explicar a vontade humana através de leis civil<sup>6</sup>.

A ideia apresentada pelos autores promove, em curto resumo, a construção ilustrativa de uma decisão racional da sociedade que, optando por sair do referido Estado de Natureza, em que não há um regramento vinculante imposta por um agente externo e hierarquicamente superior, mas tão somente um sistema de auto-regulação transmuta-se, por meio do Contrato Social, para o chamado Estado Civil. Neste, há a gênese de um sistema de organização outorgado de maneira predita e obrigatória que regule as relações sociais existentes, de sorte que substituí-se a antiga autonomia por esse novo estado de ordem.

Como se pode inferir, é exatamente nesse momento, em que há a imposição de um conjunto de regras dotados de vinculação, devendo este ser seguido por todos, é que surge a figura do Estado em seu exercício precípua de controle sobre os seus integrantes.

Passado esse momento inicial e essa instituição preambular, necessário estatuir uma forma de manutenção desse Estado. É nesse momento, nas palavras do brilhante doutrinador Hugo de Brito Machado, que surgem os tributos. Estes, segundo o tributarista, representariam

---

<sup>6</sup> Cf. Hobbes, Thomas. *Leviathan; or the matter, form and power of a commonwealth ecclesiastical and civil*. ed. Michael Oakeshott (ed.). Oxford: Basil Blackwell [s.d.], p. 109-113.

para a sociedade o “o preço da cidadania e de um contrato social que firmariam, em condições ideais”<sup>7</sup> tendo-se, nesse argumento, sua razão de existência.

Conforme comentado, neste momento inaugural, o Estado ainda guardaria como função mister a de controle dos componentes da sociedade, assumindo o que Luís Eduardo Schoueri chamou de "Estado Policial", de caráter fortemente autoritário e controlador, com a finalidade precípua de manutenção da ordem social através de imposições absolutas e tendentes a limitação das liberdades individuais (SCHOUERI, 2019).

Com o decorrer do tempo e evolução da mentalidade social, entretanto, o Estado foi tendo seus papéis gradativamente ampliados, deixando a pecha de ser tão somente um ente voltado para o controle de liberdades do corpo social para ganhar uma função de agente prestacional perante a sociedade. Ou seja, ao ente estatal passa a ser conferido o dever de promoção de condições mínimas para os componentes sociais, tais como saúde, educação e outras obrigações consideradas essenciais para o bom funcionamento da comunidade, no âmbito macro, e para a promoção do chamado mínimo existencial, do âmbito micro.

Assim, primeiramente no plano do direito internacional e com a posterior aderência dessa lógica no âmbito pátrio, ao Estado passou a incumbido do dever de promoção de um conteúdo mínimo de direitos que garantissem não só a mera sobrevivência, mas a fruição de uma vida com parâmetros mínimos de dignidade, ganhando o Estado uma função muito mais abrangente do que promover a segurança e restringir liberdade para passar a ser, em maior ou menor grau e a depender do contexto histórico vigente, incumbido de deveres prestacionais positivos.

Sobre isto posicionou-se a Corte Constitucional da Colômbia, que, em *decisium*<sup>8</sup> tocante ao mínimo existencial aduz:

---

<sup>7</sup> Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 28.

<sup>8</sup> COLÔMBIA. Corte Constitucional. Sentença C-776, de 2003. Rel.: Juiz MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA. Disponível em < <http://bit.ly/2vBMBTp> > ou < <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776->

“O objeto do direito fundamental ao mínimo vital abarca todas as medidas positivas ou negativas constitucionalmente ordenadas com o fim de evitar que a pessoa se veja reduzida em seu valor intrínseco como ser humano devido a não contar com as condições materiais que lhe permitam levar uma existência digna. (...) A dimensão positiva desse direito fundamental pressupõe que o Estado e, ocasionalmente, os particulares estejam obrigados a fornecer, à pessoa que se encontre em uma situação na qual ela mesma não possa atuar autonomamente e que comprometa as condições materiais de sua existência, as prestações necessárias e indispensáveis para sobreviver dignamente e evitar sua degradação ou aniquilamento como ser humano.”

Evidente que, a partir desse aumento das atribuições estatais, surge também o aumento da necessidade de obtenção de recursos que viabilizem tais promoções, de sorte que fundamental a criação de um modo de geração de riqueza que façam frente às obrigações estatais mencionadas. É neste ponto que abre-se aso a criação e legitimação dos tributos, especialmente na sua função fiscal, de arrecadação de valores, como corrobora Hugo de Brito<sup>9</sup> ao lecionar:

"É preciso, portanto, que se reconheça no Estado a função de garantir e promover os direitos fundamentais, sendo o tributo necessário à obtenção dos recursos necessários a que isso aconteça. Afinal, um Estado sem recursos não consegue garantir direito algum."

De outro giro, quando tratamos do contexto de surgimento histórico dos tributos, especialmente com a natureza e finalidades alinhadas com o panorama atual de custeio das atividades precípuas assumidas pelo ente estatal, tem-se a elaboração e promulgação das constituições liberais como marco significativo. Neste momento, já em um contexto de expansão da burguesia, o Estado, por meio de impostos, passa a financiar-se por meio dos resultados da economia privada, utilizando-se desses recursos para a automanutenção. Com a função promocional ainda minguada, o Estado (nessa fase, mínimo) ainda tinha como atribuição principal uma atuação negativa quanto as liberdades os indivíduos, abstendo-se de maiores intervenções nas searas social e econômica. (SCHOUERI, 2019).

---

03.htm >. Encontrado em ADI5771. Disponível em: [www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADI5771regularizaofundiria.pdf](http://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADI5771regularizaofundiria.pdf). Acesso em: 02.10.2022.

<sup>9</sup> Machado Segundo, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributario / Hugo de Brito Machado Segundo – 11 ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 29

Nada obstante, conforme comentado alhures, a evolução do estado de coisas e as necessidades fáticas observadas na sociedade, foi mostrando que apenas a atuação negativa do Estado não se mostraria suficiente, de modo a abrir espaço para o chamado Estado Social. Neste ponto, o caráter prestacional ganha a sua maior relevância, passando o Estado a ser visto como um provedor para a coletividade, atuando nos âmbitos necessários a melhoria das condições sociais, e portanto, com uma maior permissividade no intervencionismo econômico-social.

É justamente nessa fase que a manutenção de um Estado que alcance os seus fins se torna mais custosa, vez que o que se observa é a necessidade de um alto dispêndio de recursos que permita a garantia de direitos sociais de sua atribuição. Neste ponto, a função arrecadatória e a própria importância dos tributos torna-se ainda mais marcante, dado que precisamente a cobrança desses valores é o fator viabilizador da continuidade da atuação estatal e do que lhe passou a ser exigido como Estado Social.

Fazendo a perfeita relação entre a necessidade de alinhamento das receitas necessárias ao Estado e os seus novos papéis prestacionais pontua Sergio Ricardo Ferreira Mota<sup>10</sup>:

“Também cumpre registrar aqui, por outro lado, que as ideias dos mínimos sociais e do mínimo não impositivo podem vir a estar muito próximas e inter-relacionadas no plano tributário quando for levado em conta que as receitas tributárias arrecadadas terminam por ser empregadas para financiar as prestações sociais estatais. Em outras palavras, se, e somente se, for levado em conta que as prestações sociais estatais positivas são viabilizadas financeiramente em face dos recursos arrecadados na tributação”

Importante frisar, entretanto, que deve haver um fiel balizador entre, de um lado, a prerrogativa estatal de cobrar tributos visando a sua manutenção e continuidade das suas

---

<sup>10</sup> Ferreira Mota, Sérgio Ricardo. Revista Tributária de Finanças Públicas RTrib. Mínimo Existencial e Limites imanes à tributação na Constituição Federal. 2019. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/132/88>> Acesso em: 10.11.2022.

funções e de outro, a existência de um abuso desse direito nessa cobrança. Precisamente nesse ângulo surge como fundamental proteção ao contribuinte o chamado princípio da vedação ao confisco, consubstanciado no art. 150, inciso IV<sup>11</sup> da Constituição Federal.

A tutela decorrente do dispositivo em comento tem como fito justamente a proibição de uma exação que, no plano fático, mostre-se excessiva, desproporcional, objetivando a vedação do alcance predatório e abusivo do fisco sobre a riqueza do contribuinte.

Assim, de suma relevância ter em mente que o direito de tributar do Estado não pode, em hipótese alguma, legitimar o seu abuso, ainda que para fins de alegado interesse público, aplicando-se a baliza protetiva ao cidadão mediante a aplicação das leis tributárias e dos próprios princípios delas decorrentes.

Por derradeiro, o contexto contemporâneo, especialmente no que se refere ao panorama brasileiro, é marcado pelo certo equilíbrio do pendulo entre o Estado Mínimo e o Estado Social absoluto, visando o alcance de um ente que apesar de presente e atuante na esfera social, não torne-se demasiadamente pesado em razão de uma demasiada pressão financeira sobre o contribuinte. Essa ideia é perfeitamente explicitada por Luís Eduardo Schoueri<sup>12</sup> em sua obra, que versa:

"(...) no Estado do século XXI é deixada de lado a ideia de que o Estado detém o monopólio na garantia de direitos fundamentais: Esses também são assegurados por atuação da sociedade. Sejam entidades assistenciais (que complementam ou suprem a atuação do Estado), sejam mesmo empresas privadas (que asseguram o emprego, direito social e fundamento da Ordem Econômica constitucional), deve-se assegurar

---

<sup>11</sup> CF, 1988. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(..)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri – 9 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 68

que a sociedade cumpra seu papel na construção da liberdade coletiva, não sendo sufocada pela tributação excessiva."

Assim, pode-se aferir que atualmente os tributos possuem a função de viabilização da manutenção e atuação estatal, sendo, entretanto, limitado pela justa repartição de funções entre o Estado e a própria sociedade, bem como por princípios que norteiam o exercício da prerrogativa arrecadatória estatal, como será melhor explorado a frente. Ademais, diante da análise da evolução do papel do tributo e do próprio Estado, entende-se sua verdadeira *ratio existendi*, qual seja, promoção – pelo contribuinte – nos meios para que o Estado realize os seus fins.

## **2.2. Conceito de Tributo:**

A importância de uma definição acertada sobre o que pode constituir o tributo extrapola as celeumas doutrinárias e jurisprudenciais para atingir, de forma muito mais significativa, a própria segurança jurídica do contribuinte que suporta sua exação. Isso porque, apenas a partir de uma noção acertada acerca do que pode ou não ser considerado tributo, e portanto ser dotado de todas as suas implicações e prerrogativas específicas, é que pode o contribuinte-cidadão questionar e controlar eventuais abusos do Estado quando do exercício do seu poder de tributar.

Almejando efetivar a mencionada segurança jurídica, a conceituação de tributo é colacionada no próprio Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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



Essa definição, trazida pelo legislador no próprio texto original da lei de 1966, tem em si o destaque de elementos essenciais para o entendimento de que cobrança pode ser considerada um tributo, com especial relevo para as seguintes características: (i) consistir em prestação pecuniária; (ii) cobrada de maneira compulsória; (iii) mediante atividade plenamente vinculada; (iv) devendo ser necessariamente instituída por meio de lei e, por fim (v) sem constituir uma punição a alguma ação ou omissão realizada pelo contribuinte.

Primeiramente, para embasar qualquer debate acerca do tema, importante ter em mente a natureza pecuniária dos tributos, tendo em conta a sua própria finalidade de manutenção da máquina estatal e viabilização dos seus fins, explorada no tópico anterior. Assim, o produto do tributo deve promover isso, sendo uma parte dos valores e/ou bens auferida pelo cidadão destinado a esse custeio do ente público, devendo, ao menos em regra, ser prestado *in pecunia*, vedando-se sua quitação *in natura* (com bens) ou *in labore* (com trabalho).

Não menos importante é a compreensão do caráter compulsório e vinculado do tributo, ou seja, há uma obrigatoriedade, direcionada ao contribuinte, de prestar ao Estado o valor que lhe é cobrado. De outro lado, para o próprio Estado também existe o dever de cobrança, conferindo-se o caráter vinculante desta, e não uma mera faculdade do fisco. Em suma, consumado o fato gerador do tributo, deve ser feita a exação. Não há, aqui, espaço para a discricionariedade do ente estatal.

Disso se reflete a restrita seara de permissões para a concessão de isenções ou imunidades ao contribuinte, sendo estas dependentes de aquiescência da Lei ou da Constituição, respectivamente. Insta frisar, ainda, que essas hipóteses não representam uma flexibilização do caráter vinculado da cobrança do tributo, haja vista que estas não dependem da vontade potestativa do administrador, mas sim da própria existência da autorização legal. Nesse sentido, versa a melhor doutrina, representada por Luís Eduardo Schoueri<sup>13</sup>:

---

<sup>13</sup> Ibid. p. 68.

" A administração pública não pode decidir se quer ou não cobrar o tributo, nem de quem ela quer cobrar. Não pode dispensar, por sua vontade, alguém do pagamento do tributo, mesmo que haja razões humanitárias para tanto."

Perante o exposto, o contribuinte, ao ver sendo exercida sobre si a força de uma exação tributária que respeitou os ditames legais e as características específicas da espécie em tributária em que se enquadra, não tem outra opção que não a efetivação do pagamento do valor devido ao Fisco, perfazendo-se a obrigatoriedade. Por exemplo, não pode um cidadão simplesmente optar pelo não pagamento de um tributo da espécie taxa cobrada em razão da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado a ele ou posto à sua disposição, vez que cumpridos todos os requisitos legais para a cobrança e realizando-se o fato gerador, o contribuinte tem para si o dever de arcar com o montante exigido.

Ademais, o artigo 3º da Lei 5.172/96 traz ainda o reflexo do princípio da legalidade tributária, resguardado também pela Constituição Federal de 1988. Isso porque o dispositivo em comento impõe inequivocamente a necessidade de o tributo ser instituído mediante lei, buscando, também por esta via, evitar excessos dos agentes estatais na criação e cobrança dos tributos. Assim, o que o dispositivo legal garante é que a exação não pode, e nem ficará a guisa da mera vontade (justa ou não) daquele que tem a atribuição da sua instituição, criando-se um ambiente de maior segurança para o contribuinte.

Importante frisar, ainda, que a imposição do princípio da legalidade tributária promove também garantias anexas ao contribuinte, sendo estas relativas ao lapso entre a instituição do tributo e sua cobrança. Nesse âmbito surgem o princípio da anterioridade genérica<sup>14</sup> e da

---

<sup>14</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [\(Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

anterioridade nonagesimal<sup>15</sup>, consubstanciados na Constituição Cidadã em seu art. 150, inciso III, alíneas b e c, respectivamente. Tais dispositivos, embora encontrem algumas exceções legais, representam uma tutela relevantíssima para o contribuinte, vez que proíbem a chamada exação surpresa e o premente prejuízo ao sujeito passivo do tributo.

Por fim, mas não menos importante, o tributo não poderá constituir sanção de ato ilícito, vez que, neste caso, enquadrar-se-ia como uma multa a ser imputada, e não um tributo a ser cobrado. Tal fragmento é fundamental para definir que a relação entre a existência do tributo e a efetiva cobrança deste sobre o contribuinte depende tão somente da materialização de um fato gerador definido em lei<sup>16</sup>, e não de uma ilicitude praticada. Assim, o recolhimento do tributo não é e não pode ser uma sanção, mas sim um legítimo direito do Estado diante da observância de todas as condições legais para tal, bem como das limitações principiológicas concernentes ao exercício dessa prerrogativa.

### **2.3. O Tributo e as suas funções:**

Apesar de, conforme explanado nos tópicos acima, o tributo ter como funcionalidade precípua a arrecadação, ou seja, o auferimento de recursos que viabilizem a manutenção do próprio Estado e das suas funções, essa não deve ser encarada como sua única finalidade. Em verdade, ao lado da chamada função fiscal, há ainda a extrafiscal, sobre a qual o presente trabalho se debruçará a seguir.

---

<sup>15</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

<sup>16</sup> Lei 5.172 /1966: Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Primeiramente, mister destacar que em um mesmo tributo, podem estar presentes mais de uma finalidade, tendo o legislador diferentes intentos quando da sua instituição. Nesse sentido, não é incomum que em uma mesma exação, possa ser observada a finalidade fiscal - não raras vezes, principal nos tributos -, mas também a extrafiscal, para, por exemplo, estimular no contribuinte certo tipo de comportamento que o Estado visa ampliar ou desestimular um que tenciona mitigar. Sobre essa dupla função leciona Paulo de Barros<sup>17</sup>:

"Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porem, entidade tributaria que se possa dizer pura, no sentido de realizar tao so a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas licito verificar que, por vezes, uma predomina sobre o outro."

Traçado esse panorama de possível simultaneidade de funções no mesmo tributo, passe-se a análise de cada uma delas.

A priori, a função fiscal se dá quando o que o legislador busca, ao fim e ao cabo, é a arrecadação de valores para os cofres públicos, consubstanciando-se no objetivo principal de obtenção de recursos e manutenção do funcionamento da máquina pública. Como se pode inferir, essa função está, em maior ou menor grau, presente em basicamente todo tributo, fazendo frente ao custeio de um serviço prestado ou colocado à disposição do contribuinte no caso da taxa, por exemplo, ou em razão da demonstração de uma riqueza específica e definida em lei, como é o caso dos impostos.

De outro giro, o Estado também pode instituir o tributo buscando não só a arrecadação de receitas, mas para influenciar, de maneira a incentivar ou desestimular certos comportamentos por parte do contribuinte, que se vê afetado por uma maior ou menor carga tributária a depender

---

<sup>17</sup> Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 301.

do intento do ente estatal. Nesse sentido, quando falamos na finalidade extrafiscal, o Estado pode, buscando estimular comportamento, diminuir ou até mesmo zerar certa alíquota, trazendo uma vantagem econômica para o contribuinte-cidadão, ou, a contrário senso, deixá-la mais vultuosa, trazendo maior ônus ao contribuinte que tiver de quitá-la.

Essa finalidade mostra-se muito presente em tributos específicos, tais como o Imposto sobre Importação<sup>18</sup> e Exportação<sup>19</sup>, de modo a possibilitar uma maior ingerência do Estado sobre a sua própria balança comercial. Também com essa dupla função – extrafiscal, influenciando a conduta do contribuinte- e fiscal - gerando arrecadação para o Estado – tem-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) que, visando a promoção da função social no meio agrário, estabelece alíquotas superiores para propriedades improdutivas<sup>20</sup>, objetivando desestimular sua manutenção nesse estado.

Diante do panorama demonstrado, vê-se que o tributo pode ser utilizado das mais diferentes formas pelo Fisco, inclusive como instrumento de influencia de comportamentos sociais. Nesse sentido, torna-se justificada a preocupação do legislador constituinte ordinário e derivado em estabelecer parâmetros para o exercício da tributação, vedando, por exemplo, que a função fiscal – arrecadatória – acabe por desembocar em um caráter confiscatório, bem como que a função extrafiscal seja marcada por arbitrariedades excessivas, devendo sempre ser guiada pela razoabilidade e pela pertinência a finalidade que justifica sua utilização.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> CF, 1988. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

<sup>19</sup> CF, 1988. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados

<sup>20</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributaria. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 45. APUD MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito p. 90.

## 2.4. Princípios limitadores do Poder de Tributar:

O poder do Estado quando da criação e cobrança de tributos de maneira vinculada e compulsória constitui-se, antes de tudo, em um direito detido pelo Fisco. Nada obstante, quando pensamos em um sistema complexo integrado por diversos componentes, cada um com a sua esfera de garantias e prerrogativas, não há como pensar em direitos que sejam integralmente ilimitados, vez que sempre haverá, em maior ou menor grau, delimitações implícitas ou explícitas. No caso do direito do Estado de tributar, o quadro não é diferente.

Assim, inquestionável que o Estado, na forma dos seus entes federativos, possui a prerrogativa de eleger fatos geradores que, quando materializados, conduzam a exação de um determinado tributo, porém, tal direito, como não poderia deixar de ser, encontra suas limitações legais e constitucionais em prol, em última instância, da proteção do contribuinte-cidadão contra eventuais abusos ou excessos que venham a profanar sua esfera patrimonial. Não por outra razão o próprio texto constitucional, buscando deixar em aberto e possibilitar a expansão da tutela ao contribuinte na medida do necessário, traz um rol expressamente exemplificativo de limitações, como pode-se aferir da leitura do caput<sup>22</sup> do art. 150 da Constituição da República.

Diante desse constante e acertado esforço do constituinte originário, são vários os princípios esparsos em diplomas diversos, porém, buscando seguir o delineamento do presente trabalho monográfico, debruçar-nos-emos sobre aqueles que guardam maior relação com o

---

<sup>22</sup> CF, 1988. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

tema em estudo, quais sejam, os princípios da isonomia tributária<sup>23</sup> e da capacidade contributiva<sup>24</sup>.

#### **2.4.1. Princípio da Isonomia Tributária:**

O princípio da isonomia num âmbito "genérico" e aplicável aos diferentes ramos do direito pode ser encontrado no caput do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, consubstanciando, em suma, o tratamento igual àqueles que se encontram em um patamar fático de condições análogas, ao passo que permite o tratamento desigual entre os indivíduos que possuem realidades diferentes. Nesse sentido, a isonomia confere profundidade à igualdade, vez que a completa uma visão simplista de "tratar todos igualmente" para, saindo desse plano elementar, aplicar a necessária lógica aristotélica de os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais desigualmente na medida da sua desigualdade.

Não é demais frisar que esse princípio possui especial relevância no contexto brasileiro, tão profundamente marcado pelas desigualdades que o assolam e que, justamente por isso, mais do que permitir, passa a exigir um olhar específico e pessoal ao real estado de coisas configurado na esfera individual de cada um.

Pelo próprio conteúdo do princípio, torna-se compreensível o motivo deste ter se espreado para a ciência tributária, positivando-se no art. 150, inciso II nos seguintes termos:

---

<sup>23</sup>CF, 1988. Art. 150:

(...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

<sup>24</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifo meu)”

Da ligeira leitura do dispositivo, fácil perceber a intenção do legislador não só de tratar as desigualdades tidas como deletérias, causadas por condições sociais e econômicas reduzidas, mas também de vedar a criação de desigualdades para conferir privilégios indevidos, ou seja, entre aqueles que já se encontram em patamar equivalente. Assim, o legislador constituinte aplica a mais perfeita lógica aristotélica mencionada alhures, permitindo o tratamento diferenciado apenas nas situações em que este se justifica, tendo como parâmetro os valores constitucionais, para tratar um quadro fático que pede tal intervenção por parte do ente estatal.

Sobre este ponto, manifesta-se o brilhante Leandro Palsen em sua obra<sup>25</sup>:

“Efetivamente, o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificação constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto. Justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado.” (grifo meu)

Como depreende-se do trecho que, intimamente ligado à aplicação prática da isonomia, vê-se surgir o princípio seguinte a ser estudado, qual seja, a capacidade contributiva.

#### **2.4.2. Princípio da capacidade contributiva:**

---

<sup>25</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020. página 114



A capacidade contributiva pode ser curtamente definida como a aptidão do indivíduo para contribuir com o sustento do Estado<sup>26</sup>. Nessa esteira, nos mesmos moldes do princípio da igualdade, a aplicação do princípio ora estudado exige a detida atenção às circunstâncias pessoais daquele que suporta o peso da exação tributária, buscando, quando possível, suavizá-lo.

Para instrumentalizar essa possibilidade, qual seja, o arrefecimento da carga tributária sobre o contribuinte considerado menos apto a arcar com ela, a constituição confere a administração tributária a faculdade de identificar, visando avaliar essa capacidade, o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte<sup>27</sup>. Assim, poderá o Estado, na forma da administração tributária buscar sinais de riqueza que deflagrem para o cidadão essa possibilidade maior que a de outros de contribuir, ao passo que para outros, vê-se uma prejudicialidade muito maior, dentro de um contexto econômico mais cingido, caso o Estado invada compulsoriamente sua esfera patrimonial individual, o que faz através da cobrança de tributos.

Nesse sentido, ao buscar a análise da situação pessoal de cada contribuinte, o que se almeja e a graduação das possibilidades fáticas de cada um, reconhecendo o Fisco o próprio poder potencialmente predatório, especialmente para o contribuinte com a menor capacidade contributiva. Assim, o que o princípio em estudo permite de forma expressa é que as exações se deem de maneira proporcional, seguindo-se a gradação da riqueza (ou melhor, das suas demonstrações), para dessa forma, cobrar mais daquele que sente de maneira menos veemente as implicações da invasão patrimonial do Estado quando da exigência do próprio custeio.

---

<sup>26</sup> Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 106.

<sup>27</sup> CF, 1988. Art. 145:

(...)

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

Tendo em conta o exposto até aqui, os dois últimos princípios estudados, para Mizabel de Abreu Derzi<sup>28</sup>, relacionam-se da seguinte maneira:

"Sendo assim, o lado positivo da igualdade (dever de distinguir a desigualdade) impõe-se seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constringe o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva. "

Por fim, de fundamental importância ressaltar que justamente pela importância do princípio da capacidade contributiva, a doutrina se preocupa em aumentar ao máximo sua abrangência, levando em conta não só a literalidade da lei, extrapolando-a, mediante uma interpretação axiológica e teleológica. Disso decorre a cognição de que o parágrafo 1º do art. 145 deve ser entendido de forma que a análise da capacidade contributiva quando da cobrança, pelo estado, soa encargos tributários, não deve ater-se tão rasamente aos impostos, mas também às demais espécies tributárias, visando dar maior eficácia ao fim buscado pelo princípio em comento. Assim leciona Sacha Calmon<sup>29</sup> ao versar:

**“Embora o dispositivo seja restrito aos impostos, a espécie mais importante do gênero tributo, a abrangência do princípio da capacidade contributiva é maior. Esse conceito traduz a aptidão de o indivíduo ser sujeito passivo de tributos e, com isso, concorrer para os gastos públicos. A rigor, portanto, a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça”** (grifo meu)

Assim, o Estado busca, com a aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, ambos com aplicação mais ampla quanto possível para assegurar seus fins, cobrir os dois flancos da observação pessoal do contribuinte, objetivando alivia-lo, quando tal arrefecimento se mostra justificável diante das suas condições específicas, e, de outro lado,

---

<sup>28</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo: Saraiva, 1982. P. 63.

<sup>29</sup> Coêlho, Sacha Calmon Navarro Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 116.

permitindo majorar – desde que sem sobrecarregar – a carga tributária para aquele com maior aptidão para sobrelevá-la.

## **2.5. As espécies tributárias:**

O artigo 3º do Código Tributário Nacional traz em seu bojo a definição do tributo<sup>30</sup> como gênero, explicitando suas características e promovendo a maior segurança jurídica para o contribuinte ao questionar a natureza de eventuais exações indevidamente praticadas. Nada obstante, a doutrina ocupou-se de dividir este gênero em espécies, utilizando critérios que os caracterizam de maneira específica. Como não poderia deixar de ser, toda classificação tem como parâmetro seus próprios critérios de diferenciação, de sorte que, também neste caso, diversas são as possíveis classificações e subdivisões dentro do gênero tributo.

Dito isso, a fim de melhor delimitar o objeto do presente trabalho, voltar-nos-emos para a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional<sup>31</sup>, até aqui utilizado como base deste estudo. Nessa linha, e para delimitar os objetos de maior relevância para o presente trabalho, passa-se a explorar a denominada teoria tripartida.

### **2.5.1. A teoria tripartida das espécies tributárias:**

A priori, a teoria tripartida admite como três as espécies de tributo, a saber, as taxas, os impostos e as contribuições de melhorias, conforme redação expressa do art. 5º do Código Tributário Nacional. Tal tripartição adotar como critério o fato gerador da obrigação tributária

---

<sup>30</sup> Lei 5.172/1966: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>31</sup> Lei 5.172/1966: Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

aliado a sua base de cálculo, e tem como um de seus defensores o expoente doutrinador Sacha Calmon<sup>32</sup>, que parte em sua defesa nas seguintes palavras:

“Entretanto, em que pesem os relevantes fundamentos das posições traçadas alhures, bem como os notáveis juristas que os defendem, permanecemos filiados, juntamente com Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza, à Teoria Tricotômica, Tripartida ou Tripartite. Dessa forma, enxergamos como modalidades de tributos tão só os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, 8 em concordância com o disposto no art. 145 da Lei Maior e no art. 5º do Código Tributário Nacional.”

Primeiramente, as taxas tem como ponto focal o fato de serem cobradas em razão de uma atuação estatal específica, ou seja, o tributo, neste caso, seria em sua essencialidade uma contraprestação dada pelo contribuinte devido ao exercício regular do poder de polícia, originando-se a chamada taxa de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição<sup>33</sup>, tendo lugar a taxa de serviço.

Tendo em vista essa delimitação, ao pagar uma taxa, o contribuinte remunera o Estado por uma prestação determinada, sendo o valor desta o balizador do montante a ser cobrado pela sua efetivação. Ou seja, se o contribuinte paga a taxa em razão de um serviço público, justo que o montante desembolsado seja equivalente ao que o próprio Estado teve de despender na sua prestação, surgindo-se assim a equivalência entre os dois. Nesse sentido manifestam-se Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Grecco ao versar:

"Destinação intrínseca se tem na taxa pois a razão de ser desta exação está na necessidade de gerar recursos financeiros para atender à despesa pública relativa à prestação de serviço. Vale dizer, a taxa existe para essa finalidade; ela é instituída com esse objetivo apresentando-se a prestação de serviço como a causa."<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Coêlho, Sacha Calmon Navarro Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 104.

<sup>33</sup> Lei 5.172/1966: Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

<sup>34</sup> Cf, Souxa, Hamilton Dias de; Grecco, Marco Aurelio. Distincao entre taxa e preco publico. In: Martins, Ines Grandra da Silva (coord) Taxa e preco publico: caderno de pesquisas tributarias n. 10. São Paulo: CEEU/Resenha Tributaria, 1985, p. 111-132

Como pode-se inferir, a taxa tem como fato gerador da exação a própria prestação por parte do Estado, subsumindo-se a classificação de um tributo vinculado nesse sentido. Como exemplo dessa espécie tributária podem ser citadas a taxa de coleta de lixo e taxa de controle e fiscalização ambiental, como atuações do Estado na prestação efetiva ou potencial de um serviço, no primeiro caso, e no exercício de poder de polícia, no segundo, quando da efetivação da sua atividade fiscalizadora e protetiva de limitação dos direitos, interesses e liberdades e prol do interesse público<sup>35</sup>.

Além das taxas, outro tributo que também se vincula a atuação estatal é a chamada contribuição de melhoria. Essa espécie tributária justifica-se na ação do Estado que, ao realizar uma obra pública, acarreta valorização de imóveis em seu entorno, sendo este o fato gerador dessa exação<sup>36</sup>. Importante frisar que este tributo, além de pautar-se na realização concreta de uma ação estatal consubstanciada na obra pública, tem como base a vedação ao enriquecimento sem causa daquele que, possuidor de um imóvel que sofreu valorização em razão do empreendimento, deve compensar o fisco por tal incremento.

Já sobre as bases de quantificação do valor cobrado a título de contribuição de melhoria, essas seguem a mesma lógica sinalagmática observada nas taxas, ou seja, a cobrança do ônus (nesse caso, da contribuição) deve ser equivalente ao benefício gerado pela obra, verificando-se tal proporção pela valorização efetiva sobre aquele imóvel. Assim, o que se observa é a preocupação, demonstrada explicitamente pela jurisprudência concernente, dessa relação de equivalências quando tratamos dos tributos vinculados a uma atuação estatal específica, conforme o no *decisium* do Superior Tribunal de Justiça<sup>37</sup> abaixo colacionado:

---

<sup>35</sup> Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

<sup>36</sup> Schoueri, Luís Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p; 386.

<sup>37</sup> Superior Tribunal de Justiça – AgReg RESP 1018797/RS – 2ª Turma – Rel. Min. Mauro Campbell Marques – Data de Julgamento: 17/04/2012. Data de Publicação: 26/04/2012.

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO IMPEDE A DISCUSSÃO JUDICIAL SOBRE A LEGALIDADE DO TRIBUTO. PAVIMENTAÇÃO DE VIA PÚBLICA. ILEGALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO FUNDADA APENAS NO CUSTO DA OBRA PÚBLICA, SEM LEVAR EM CONSIDERAÇÃO A RESPECTIVA VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA.

(...)

A cobrança da contribuição de melhoria deve levar em consideração o acréscimo do valor do imóvel, decorrente da realização de obra pública, não sendo possível estabelecer a sua cobrança com base no custo total da obra dividido pelo número de unidades existentes na área beneficiada.”

Como derradeira espécie tributária apontada na teoria da tripartição, e em sentido diametralmente oposto àquelas estudadas anteriormente tem-se os impostos. Tal assimetria se dá justamente no critério escolhido pela teoria relativa ao fato gerador da exação, vez que nas taxas, a cobrança do tributo é levada a cabo justamente pela atuação estatal em prol da prestação de um múnus, ao passo que no caso dos impostos, a cobrança não tem como motivação nenhum tipo de atuação específica do Estado, mas tão somente uma demonstração de riqueza por parte do contribuinte. Não por outra razão os impostos são chamados "tributos não vinculados", ou seja, que não se ligam a nenhum tipo de ação ou prestação por parte do ente estatal, como confirma o artigo 16<sup>38</sup> do Código Tributário Nacional, que versa o imposto tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

É justamente nessa classificação que se enquadra a temática de estudo do presente trabalho monográfico, qual seja, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), objeto de análise mais aprofundada no capítulo que se segue.

### **3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS):**

---

<sup>38</sup> Lei 1.572/1966: Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

### **3.1. Gênese histórica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS):**

Para compreender o ICMS em todas as suas vicissitudes, necessário dedicar-se à análise das suas origens, bem como compreender os fins buscados pelo legislador quando da sua criação. Ademais, também torna-se mister se atentar para os impostos que o precederam, formando uma base inicial para a posterior instituição do tributo aqui estudado, quais sejam, o Imposto sobre Vendas e Consignação (IVC) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM).

De início, o IVC foi o imposto previsto pela primeira vez na Constituição de 1934, situada historicamente no período Vargas e inaugurando a tributação sobre as operações de venda de mercadorias. Inauguralmente, a cobrança desse tributo era uma incumbência da União, o que foi modificado apenas em momento posterior, com a transferência dessa competência para o ente estatal. O aludido imposto, à época bem menos complexo que o atual ICMS, tinha como base a uniformidade e a não distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos. Assim, formava-se um antecessor mais simplório do que o hoje é o ICMS.

Ocorre que o aludido tributo tinha como marca o nefasto efeito da cumulatividade, vez que gerava uma tributação “em cascata” ao longo da cadeia de circulação de bens e, ao fim e ao cabo, um aumento da inflação e desestímulo aos fluxos necessários ao aquecimento da economia<sup>39</sup>.

Nessa sequência, e já objetivando solucionar o problema relativo à cumulatividade da exação, instituiu-se como alternativa substitutiva a ele o chamado Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM), precursor imediato do objeto de estudo deste ensaio. Neste, criado já num contexto ditatorial pela Constituição de 1967, o objeto da tributação ainda concentrava-se apenas na circulação da mercadoria, com o principal fim de sanar a problemática da

---

<sup>39</sup> Coêlho, Sacha Calmon Navarro Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 392.

cumulatividade na exação através do método da tributação apenas sobre os valores agregados das operações, e não sobre o valor global, importando o modelo de tributação visto na Europa. Nesse sentido, evitava-se a aglutinação indesejada de cobranças que acarretavam um peso excessivo ao contribuinte, especialmente aos ocupantes das últimas posições da cadeia de fornecimento.

Ocorre que, diante da percepção de problemas flagrados na prática da cobrança do ICM, tais como a não aplicação da uniformidade das alíquotas do tributo (proposta inicialmente, mas não efetivada no plano fático) e as dificuldades decorrentes da divisão das competências tributárias dentro da organização federativa do Brasil, criou-se a necessidade de outra mudança no meio e forma de tributação das circulações de bens. Foi exatamente neste ponto que finalmente ganhou espaço o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A priori, o ICMS foi aderido ao ordenamento jurídico brasileiro por intermédio da Lei Complementar Nº 87 de 1966, agora insurgindo como o tributo cujo objeto recaia não apenas sobre a circulação de mercadorias – coisa móvel destinada ao comércio –, mas também sobre a prestação de um serviços de comunicação e transporte nos seguintes termos:

“ Art. 1º **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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.” (grifo meu)

Dada essa análise inicial, passe-se agora ao estudo das características essenciais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, buscando entender sua relevância tanto para a viabilização da manutenção do aparelho estatal, quanto a sua contundência para o contexto econômico-financeiro do contribuinte que suporta sua exação.



### **3.2. Elementos caracterizadores do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias ou Serviços:**

Em primeiro lugar, o tributo em estudo é classificado pela doutrina como “não vinculado”. Disso se extrai que a exação do ICMS, justamente por se tratar da espécie tributária Imposto, não depende de nenhum tipo de atuação estatal para se efetivar, mas tão somente da materialização de um fato gerador demonstrativo de riqueza por parte do contribuinte – nesse caso, a aquisição de uma mercadoria ou prestação de um serviço -.

Nesse sentido, a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ganha espaço com a ocorrência prática de um fato gerador que no caso em estudo, consiste na operação de circulação de mercadoria ou a prestação de um serviço de transporte ou telecomunicação. Assim, o fator de incidência desse encargo dá-se justamente nessa operação, que deve ser não só consubstanciada na movimentação da mercadoria em si, mas pela circulação do ponto de vista econômico<sup>40</sup>.

Como outro aspecto peculiar importante do ICMS tem-se o fato de tratar-se de tributo plurifásico, ou seja, é cobrado não em um momento único, mas em diversas etapas dentro da cadeia de circulação do objeto tributado, havendo, em cada operação, uma nova exação.

Mister pontuar que justamente desse caráter plurifásico decorreu o principal problema do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), já abordado no presente trabalho, e que o ICMS buscou corrigir: a cumulatividade das exações. Nesse contexto, o legislador solucionou esse óbice através da criação do mecanismo da tributação sobre o valor agregado, e não total do objeto tributado.

---

<sup>40</sup> Machado Segundo, Hugo de Brito Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 426.

Sobre isso ensina Sacha Calmon<sup>41</sup>:

“A alta produtividade de um tributo que incide em todas as etapas em que há efetiva operação de circulação, sem exclusão de nenhuma delas, a homogeneidade na incidência sem distorções desequilibradas na formação dos preços e os interesses dos fiscos envolvidos foram as razões que prevaleceram, ditando a adoção de um tributo plurifásico amplo (...)”

Essa modificação, fundamental para a funcionalidade do Imposto em comento, teve como objetivo evitar os efeitos deletérios da exação cumulativa ao fluxo econômico e foi expressamente prevista na Constituição Federal nos seguintes termos:

“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:** [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

**I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;**  
(grifo meu)

Quanto a forma de aplicação da cobrança quanto ao “valor agregado” da operação, o mestre tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>42</sup> segue:

“O princípio da não cumulatividade, posto na Constituição no art. 155, § 2º, I, assenta-se no método da diferença ou subtração, segundo o **qual o valor do imposto a ser recolhido, em cada etapa, corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições-compras no mesmo período.**” (grifo meu)

---

<sup>41</sup> Coêlho, Sacha Calmon Navarro Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 401.

<sup>42</sup> Ibidem. 403.

A implicação prática dessa correção decorre justamente de não causar um peso tributário exacerbado naqueles que ocupam as posições finais das cadeias de circulação, vez que, nesse modelo, eles só terão que arcar com o valor agregado da fase anterior, e não com um amontoado de cargas tributárias que, na prática, desestimulariam tais operações e, por conseguinte, a própria movimentação da economia.

### 3.3. Alíquota e Base de Cálculo do ICMS:

De início, a alíquota e a base de cálculo constituem os elementos substanciais de qualquer tributo, vez que esses é que, multiplicados, definirão o *quantum debeatur* a ser cobrado do contribuinte.

Diante dessa relevância, o princípio da legalidade<sup>43</sup>, extraído da Constituição da República e criado para ser mais um dentre os diversos meio de tutela ao contribuinte-cidadão já define que ambos os componentes citados devem estar previstos em lei e, ao menos em regra, modificados tão somente por esse mesmo veículo, conforme se depreendem dos mandamentos constitucionais principiológicos e do art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>44</sup>.

Sobre esses dois elementos fundantes do tributo lecionou Walter Gaspar<sup>45</sup>:

“A base de cálculo se constitui na expressão econômica do fato gerador. É sobre a base de cálculo que o tributo incide. É a matéria necessária para o cálculo do tributo devido. Sobre essa base, incide um percentual (alíquota). O resultado de tal incidência é o tributo devido.”

---

<sup>43</sup> CF, 1988. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

<sup>44</sup> Lei 5.172/1966. “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

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.”

<sup>45</sup> GASPAR, Walter. ICMS comentado. 6. ed., atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998, p. 75.

Nesse sentido, a base de cálculo consistirá no aspecto material do objeto de incidência do tributo, devendo, portanto, ser sempre algo quantificável. Como exemplo podemos citar o valor venal do imóvel, base de cálculo aplicada para fins de Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) ou o *quantum* da valorização do imóvel, nos casos de Contribuição de Melhorias em razão de obra pública. No caso do imposto em estudo, a base de cálculo estabelecida será o valor da operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço ou, de maneira alternativa, o preço corrente destes, respeitando-se a não cumulatividade explicitada alhures.

De outro lado, a alíquota, segundo elemento basilar de qualquer tributo, consiste no percentual a ser cobrado sobre a base de cálculo. A alíquota, por sua vez, pode ser classificada como fixa ou variável.

A alíquota fixa é a hipótese em que o Fisco estabelece determinado percentual, cobrando-o igualmente de todos os contribuintes, sem que haja espaço para a diferenciação – favorável ou desfavorável – entre eles. Essa forma de tributação é considerada menos complexa, porém, deixa de prestigiar alguns dos princípios constitucionais, em especial a capacidade contributiva estabelecida no art. 145, parágrafo 1º da Magna Carta.

De outro turno, e agora fazendo jus ao princípio da capacidade tributária, têm-se as alíquotas variáveis. Essas são as que se modificam, para mais ou menos, a depender dos atributos pessoais do contribuinte que suportará a exação ou das características do objeto tributado. A exemplo de tributos com alíquotas variáveis temos o Imposto de Renda, cobrado pela União e graduado de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo e o IPI e o

ICMS, estribado na essencialidade do produto<sup>46</sup>, para o primeiro e serviço ou mercadoria<sup>47</sup>, para o segundo.

Diante do exposto, a gradação de alíquota do ICMS, portanto, será variável em função da essencialidade, no plano prático, da mercadoria ou serviço sobre o qual ele recai o imposto, promovendo alíquotas mais arrefecidas para os bens e serviços cuja essencialidade pede uma menor exação e assim possibilitando a aquisição menos custosa pelo contribuinte. Em sentido diametralmente oposto, o legislador também permite que alguns produtos, por serem considerados de maior superficialidade, suportem uma maior carga tributária, podendo chegar a alíquotas superiores.

Dentro desse panorama, a definição da alíquota do ICMS para o legislador estadual não consiste em uma tarefa simples, devendo tal determinação levar em consideração uma série de variáveis que, ao final, permitam que se estabeleça uma exação razoável e concernente com os princípios constitucionais que tutelam o contribuinte. Nessa linha versa o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Alexandre de Moraes, ao manifestar-se sobre essa competência estadual:

“(…) compete ao legislador tributário estadual levar em conta as necessidades e peculiaridades regionais, a fim de estabelecer as alíquotas do ICMS, considerando não apenas a essencialidade do bem em si mesma (como sustentado pela recorrente e por grande parte da doutrina), mas também o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, tendo em vista que se trata de princípios que devem orientar toda a

---

<sup>46</sup> CF, 1988. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

<sup>47</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

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

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

tributação, servindo de norte ao legislador tributário bem como aos operadores do direito.”<sup>48</sup>

Uma dessas formas de aplicação de alíquotas variadas para o contribuinte concretiza-se justamente na chamada progressividade. Nessa modalidade, o que ocorre é que, aumentando-se a base de cálculo do contribuinte, aumentar-se-á proporcionalmente a alíquota aplicada sobre ela, e por óbvio, o *quantum debeat* do tributo. Aqui, também se pode ver o claro caráter principiológico, especialmente no que tange a observância da capacidade contributiva do cidadão, com a maior exação sobre aqueles que guardam maior possibilidade fática de concorrer com o custeio do aparato estatal. Sobre a referida alíquota progressiva leciona Sacha Calmon<sup>49</sup> que:

“A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte.”

Já no que concerne a competência constitucionalmente definida para a definição das alíquotas do ICMS, essa é de incumbência do ente tributante, neste caso, os estados federados. Esses deverão, portanto, definir tanto suas alíquotas internas – aplicável quando a operação se dá no âmbito do próprio estado, com trocas no seu território - quanto em operações que envolvem circulações interestaduais, definindo a porcentagem a ser cobrada do contribuinte nos dois casos.

Nada obstante o Estado cobrador possa definir essa alíquota, a Constituição define a possibilidade de estabelecer parâmetros mínimos e máximos para tal definição, de sorte que o que se vê na prática é uma discricionariedade mitigada do legislador estadual sobre tais alíquotas.

---

<sup>48</sup> Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário nº 714139 SC – Santa Catarina, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 21/02/2020, Data de Publicação: DJe-040 27/02/2020

<sup>49</sup> Coêlho, Sacha Calmon Navarro Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. P. 382.

O artigo 155, parágrafo 2º, incisos III e IV da Magna Carta trazem uma importante incumbência ao legislador de âmbito Federal. Isso porque tais dispositivos prescrevem a permissão para o Senado Federal atuar como um verdadeiro criador de parâmetros, impondo um escopo alíquotas mínimas e máximas a serem cobradas pelos estados federados a título de ICMS, e, por conseguinte, criando uma limitação a sua liberdade para tal.

A *ratio existendi* dessa limitação consiste justamente em uma maior segurança, evitando, no âmbito micro, uma exação exacerbada do o contribuinte no caso do Estado definir percentuais demasiadamente abusivos e, no âmbito macro, evitar uma verdadeira “guerra fiscal” entre os estados que, definindo alíquotas cada vez menores, atrairiam atividades de circulação de mercadorias e prestação de serviços para si em detrimento de outros estados com alíquotas superiores. Tal medida teria, sem dúvidas, efeitos deletérios para o equilíbrio econômico financeiro entre os entes federativos, bem como para a própria harmonia do pacto Federativo.

Justamente objetivando evitar esse impacto, a Constituição Federal não só estabelece a competência dos estados para a cobrança do imposto em estudo<sup>50</sup>, mas também se dedica a regular a forma de instituição da sua alíquota, com observância a limites previamente estabelecidos pelo Senado Federal, mediante Resolução<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> CF, 1988. “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;”

<sup>51</sup> CF, 1988. “Art. 155:

(...)

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

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;”

Assim, as alíquotas concernentes às operações dentro do próprio estado serão reguladas por parâmetros mínimos e máximos limitados por Resolução editada pelo Senado Federal, sendo a alíquota mínima atendendo ao quórum de um terço e aprovação pela maioria de seus membros dessa casa. De outro lado, o parâmetro máximo do ICMS cobrado em circulações internas atenderá ao quórum de iniciativa de maioria absoluta no Senado, e aprovação de dois terços dos membros, visando essa tutela do contribuinte e contenção de eventuais consequências prejudiciais a economia através nesse controle dos estados pelo próprio âmbito Federal.

Aliás, outro modo de balizar eventuais desequilíbrios entre as alíquotas existentes entre os estados quando da circulação de mercadorias ou serviços entre diferentes entes é o chamado diferencial de alíquotas (DIFAL), trazido pela Emenda Constitucional nº 87/2015. O DIFAL ganha relevo nas operações realizadas entre um estado o outro, tendo como objeto a circulação de mercadorias ou prestação de serviços objetos do ICMS, o que vem se tornando cada vez mais frequente com o uso crescente dos encurtamentos de distâncias e facilidades decorrentes da tecnologia.

Nesses casos, o legislador buscou sanar a preocupação com as operações interestaduais que tinham como estímulo a existência de uma maior alíquota em um estado, ao passo que menor em outro. Isso porque tal diferença poderia ser capaz de afetar o equilíbrio entre esses entes, fazendo com que os habitantes de um estado com alíquotas mais recrudescidas busquem adquirir mercadorias e serviços daquele que tem os percentuais de cobrança mais baixos, visando justamente arcar com uma carga tributária mais leve. Assim, consumaria-se exatamente o que o legislador tenta evitar, a batalha fiscal entre os entes, afetando, ao fim e ao cabo, a estabilidade do pacto federativo.

Para evitar esse problema vislumbrado nas circulações entre diferentes estados, estabeleceu-se o pagamento, pelo contribuinte do tributo em estudo, do diferencial de alíquotas



dos ICMS dos estados em que é efetivada a operação. Na prática, isso será feito pela diminuição entre as alíquotas do estado de origem e de destino, ficando o diferencial (DIFAL) para o estado a que se dirige o bem ou serviço, conforme o art. 155, inciso VII, da Constituição da República, *in verbis*:

“Art. 155:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;” (grifo meu)

Nada obstante essa Emenda tenha vigorado desde o ano de 2015, trazendo certa segurança para os estados, há, de outra ótica, uma clara oneração ao contribuinte, que se via obrigado a pagar esse diferencial entre alíquotas. Diante desse impasse, a cobrança do DIFAL transmutou-se em objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, gerando decisão de enorme relevo para o assunto.

A Corte, na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, com repercussão geral e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 prolatou decisão<sup>52</sup> determinando que a cobrança do DIFAL do ICMS só poderia ser realizada em cada de edição de lei complementar que disciplinasse esse mecanismo de compensação de alíquotas, determinando as normas gerais para tal, vez que a Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996) instituidora do ICMS não cumpriria essa função de maneira satisfatória para permitir a cobrança do DIFAL. Nesses termos, manifestou-se o Ministro do Supremo Tribunal Federal Dias Toffoli, em voto abaixo transcrito:

“No que diz respeito ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto, tenho, para mim, que não há, na atual versão da LC nº 87/96, qualquer disposição sobre isso.

---

<sup>52</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Min. Relator: Dias Toffoli. Data de Julgamento: 24/02/2021. (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Note-se que não se infere dessa lei complementar, por exemplo, (i) quem é o contribuinte dessa exação, isto é, se é o remetente ou o destinatário; (ii) se há ou não substituição tributária na hipótese; (iii) quem deve ser considerado o destinatário final, se, v.g., o destinatário físico ou se o destinatário jurídico dos bens; (iv) quando ocorre o fato gerador da nova obrigação, se, por exemplo, na saída da mercadoria do estabelecimento, na entrada dela no estado de destino ou, ainda, em sua entrada no estabelecimento ou no domicílio do consumidor final; (v) onde ocorre o fato gerador, para efeito de cobrança da exação

(...)

Em síntese, não havendo normas em lei complementar tratando do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de operações ou prestações interestaduais com consumidor não contribuinte do tributo, cabe perquirir se podem os estados e o Distrito Federal efetivar a cobrança desse imposto antes do advento de tais normas, suprindo-as com a celebração de convênio interestadual. Adianto que, a meu ver, a resposta é negativa.” (grifo meu)

Assim, verificável ao mesmo tempo a preocupação do legislador com a preservação do equilíbrio entre os estados cobradores do ICMS, buscando preservar-lhes as receitas decorrentes desse imposto, mas sem que esta inquietude exclua a segurança jurídica para o contribuinte decorrente do respeito à incumbência pertencente à Lei Complementar para regular o assunto em tela, não havendo cabimento que esse regramento se dê apenas por Convênio, neste caso, formado pelo CONFAZ, em inobservância a reserva constitucional para o tipo legal específico<sup>53</sup>.

#### **3.4. Relevância das receitas decorrentes do ICMS para os Estados tributantes e Municípios:**

Cediço que o ICMS tem como objeto a tributação sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Porém, necessário compreender, dentro do sistema atual de constantes e crescentes trocas econômicas intra e interestaduais, com criação de organizações cada vez mais complexas, a relevância dessa cobrança do ponto de vista financeiro para os entes tributantes e para os que dele se beneficiam através do repasse de recursos.

---

<sup>53</sup> O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente).”

Atualmente o ICMS é o tributo que mais gera receitas para os cofres públicos, consubstanciando 18,3% do total arrecadado<sup>54</sup>. Diante desse quadro, palpável a relevância desse imposto para a manutenção do custeio dos Estados e dos municípios que, nos termos do art. 158, inciso IV da Constituição da República, recebem um repasse correspondente a 25% da receita arrecadada pelos entes cobradores<sup>55</sup>.

Assim, mais que natural a existência de tamanho frenesi envolvendo as discussões sobre o tributo em comento, vez que qualquer alteração na sua forma de auferimento ou distribuição das suas Receitas tem como consequência uma movimentação econômica de enorme vulto para os entes federativos, provando-se, mais uma vez, a importância da promoção de segurança jurídica quando falamos deste imposto.

Nesse sentido, importante olhar para o ICMS sobre um olhar crítico, além dos aspectos elementares e acadêmicos até aqui explorados, buscando esmiuçar as problemáticas que, apesar de alguns esforços legislativos percebidos e demonstrados alhures no histórico de criação e aperfeiçoamento do imposto, ainda não foram solucionados. É o que se passa a fazer a seguir.

### **3.5. Uma análise crítica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**

Apenas com uma rápida análise do ICMS, já se pode aferir não se tratar de uma espécie tributária simples. Suas nuances, incluindo a forma de cobrança pelos estados, a existência de enorme variedade de alíquotas aplicáveis e os conflitos decorrentes das tributações

---

<sup>54</sup> Pesquisa elaborada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da Associação Comercial de São Paulo (ACSP)

<sup>55</sup> CF, 1988. “ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”

interestaduais mostram, de maneira nítida, que o tributo em questão é cercado de complicações que, ao fim e ao cabo, geram inúmeros conflitos entre os estados tributantes, além das dificuldades na fiscalização relativa ao tributo por seu caráter plurifásico.

### **3.5.1. Guerra fiscal decorrente do ICMS e consequente assimetria com o equilíbrio do pacto federativo:**

A Constituição da República estabelece, no bojo do parágrafo 2º do art. 155 que caberá à Lei Complementar o regramento sobre a forma que serão concedidas e revogadas as isenções, incentivos e benefícios fiscais concernentes ao ICMS. Neste ponto, já se deixa explícito que tal procedimento deve ser feito mediante deliberação conjunta dos estados tributantes e do Distrito Federal<sup>56</sup>.

Com o intento de seguir essa determinação, constituiu-se um convênio no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (CONFAZ), com representação de cada Estado tributante por meio de seus Secretários Estaduais da Fazenda.

Nesse sentido, vêm a Lei Complementar nº 24/1975 dispor sobre a realização de convênios para a concessão de isenções relativas ao ICMS, colocando como *conditio sine qua non* para que tal vantagem seja viabilizada a concordância unânime de todos os Estados tributantes. Assim, nítida a intenção do legislador de promover o equilíbrio entre os entes

---

<sup>56</sup> CF, 1988. “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:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

estatais e esquivar-se de atritos decorrentes de vantagens que causassem desigualdades indesejadas, tendo como basilar para o alcance destes fins o esforço argumentativo conjunto de todos os estados representados.

Entretanto, apesar de compreensível a determinação legal do referido dispositivo, a prática mostrou-se bem menos colaborativa. Isso porque, em verdade, o que se via constantemente é a concessão de benefícios unilaterais pelos Estados, que passam por cima das determinações legais e constitucionais visando o aferimento de maiores vantagens para si, o que, ao fim e ao cabo, lesa gravemente a harmonia pretendida pelo texto da lei e inicia uma verdadeira guerra fiscal entre os estados tributantes.

Como consequência dessa disputa pela atração de empresas e indústrias para o próprio âmbito tem-se a vantagem nítida de estados mais desenvolvidos e, portanto, com maior poder de barganha para concessão de incentivos, ao passo que os entes com a marca de uma menor condição socioeconômica se veem deixados para trás nessa corrida fiscal, tornando ainda mais categórica as diferenças estaduais e regionais observados no âmbito da federação brasileira.

Sobre este tema, versa Luís Eduardo Schoueri<sup>57</sup> em sua conceituada obra doutrinária:

“Admitir diferenciações no ICMS é aceitar a divisão do próprio mercado nacional. O ICMS é, por natureza, um imposto nacional; o fato de ser cobrado estadualmente não lhe retira esse caráter. Daí o cuidado do constituinte, no artigo 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, ao definir relevante papel à lei complementar. Daí, enfim, a exigência de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de benefícios. Importa à ordem constitucional brasileira que esse imposto tenha elevado grau de uniformidade, para afastar a guerra fiscal.”

---

<sup>57</sup> Schoueri, Luís Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. 1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título. 18-1085. P. 459.

Assim, vê-se que a forma com que, na prática, as isenções e benefícios fiscais concernentes ao ICMS são aplicadas hoje em dia levam, ao arrepio do legislador ordinário e da própria Constituição Federal, a promoção do alargamento das desigualdades estaduais, contrariando o próprio objetivo da República consubstanciado no art. 3º, inciso III da Magna Carta<sup>58</sup> e frustrando as intenções de equilíbrio dos entes intrínsecas ao pacto federativo. Nesse sentido, materializa-se, apesar de não a única, uma das maiores problemáticas relativas ao ICMS nos tempos atuais, com a competição predatória entre os estados.

### **3.5.2. Caráter plurifásico do ICMS e a problemática da fiscalização do Imposto:**

Além dos pontos questionáveis apresentados alhures no que tange a forma de instituição e cobrança do ICMS, tem-se outro ponto de complexidade também merecedor de atenção: o caráter plurifásico do imposto em apreço.

Tal peculiaridade implica dizer que o tributo é cobrado em diversos momentos ao longo da cadeia de circulação de mercadorias e serviços, tendo como objeto o valor agregado em cada nova operação. Assim, aumentam-se as dificuldades não só da realização da cobrança, marcada pelos cálculos matemáticos complexos que envolvem descontos, alíquotas diversas entre produtos e entre os próprios estados, entre outros fatores, mas também da sua fiscalização.

Nesse panorama, partindo-se do princípio que a cobrança se dá em diferentes momentos, torna-se muito mais complicado para o fisco conferir a regularidade dessas múltiplas exações impostas em diversas fases da cadeia de circulação.

---

<sup>58</sup> CF, 1988: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...)  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

Com o fito de solucionar esse problema, garantindo um olhar mais acertado do fisco sobre o cumprimento desta obrigação tributária de tamanha importância para os cofres públicos, utilizou-se como meio a substituição tributária “para frente”. Esta consiste na transferência da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a apenas um contribuinte, nesse caso aquele ocupante da primeira posição da cadeia de fornecimento de mercadorias e serviços, concentrando-se apenas nele os esforços fiscalizatórios sobre o cumprimento ou não dessa obrigação tributária, conforme autorização constante do art. 150, parágrafo 7º da Constituição da República<sup>59</sup>.

Tal expediente é aplicado pelo fisco com claro objetivo de diminuição dos seus encargos fiscalizatórios no que tange ao esforço empregado e aos gastos que viabilizem essa verificação. Essa facilitação encontra relevo ainda maior nos tempos atuais, em que as cadeias de circulação de bens e serviços tornam-se cada vez mais complexas, de sorte que a fiscalização dos atores ocupantes de cada uma delas exigiria do fisco esforços substancialmente maiores, além de abrir possível aso para a ocorrência de mais fraudes e experiências indevidas para a burla ao pagamento do tributo. Sobre isso corrobora Hugo de Brito Machado<sup>60</sup>:

“Com a justificativa de combater fraudes praticadas por contribuintes, e facilitar a fiscalização do imposto (problemas agravados com a adoção da “não cumulatividade”), foi implantada a sistemática da “substituição tributária para frente”. Com a EC nº 3/93, foi inserido no art. 150 da CF/88 um § 7º, que dispõe: “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Assim, em relação a diversos produtos, o imposto é todo pago no início da cadeia.”

---

<sup>59</sup> CF, 1988. “Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”

<sup>60</sup> Machado Segundo, Hugo de Brito Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 430

De outro lado, apesar de ter sido apontada como “instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação” pela Corte Suprema<sup>61</sup>, esta forma de cobrança é alvo de duras críticas, tendo em vista que impõe uma antecipação da cobrança do imposto ao sujeito passivo ocupante da posição de substituto tributário “para frente”.

Tais resistências residem em suma, no fato de que, contrariando a regra norteadora do Direito Tributário de que o tributo só será cobrado com a materialização, operada pelo contribuinte, do seu fato gerador., a exação, neste caso, se dá antes dessa concretização. Malgrado essa questão, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se pela constitucionalidade deste método<sup>62</sup>, estabelecendo apenas a seguinte ressalva protetiva ao substituto tributário:

“é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”

Também partindo em defesa desse método facilitador da fiscalização o ex-Procurador Geral Geraldo Brindeiro, mediante Parecer<sup>63</sup> tocante à questão aponta:

“Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e Conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária. Não seria, realmente, de admitir que, diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto...” (grifo meu)

---

<sup>61</sup> Supremo Tribunal Federal - ADI: 2675 PE, Min. Relator: Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 30/06/2017.

<sup>62</sup> Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário 593.849. – Tema 201 – Min. Relator: Edson Fachin, Data de Julgamento: 19/10/2016, Data de Publicação: 27/10/2016

<sup>63</sup> Supremo Tribunal Federal - RE: 592145 SP, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 05/04/2017, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 01/02/2018



A defesa da substituição tributária “para frente” operada no ICMS muito se pauta, portanto, na própria, dificuldade de fiscalização de um tributo aplicável sobre uma trama de circulação de tamanha complexidade. Assim, impõe-se ao legislador a criação, mais uma vez, de subterfúgios para as problemáticas nuances do ICMS, amplamente exploradas alhures.

Dentro desse panorama, não há que se olvidar que, apesar de inegável a importância econômica para a manutenção dos cofres públicos dos Estados – entes tributantes – e Municípios – receptores de 25% das receitas auferidas pelos primeiros – o ICMS apresenta diversos pontos de crítica, não à toa sendo objeto de discussões nos âmbitos mais plurais, bem como ponto focal do presente trabalho monográfico.

#### **4. A SELETIVIDADE DO ICMS E SUAS NUANCES INTERPRETATIVAS:**

##### **4.1. A seletividade no Direito Tributário:**

Em primeiro lugar, a seletividade pode ser definida como uma técnica de tributação utilizada pelo legislador para determinação de diferentes alíquotas em função da chamada essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, sendo aplicável, na cognição constitucional, ao Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme prescreve a Constituição da República.

Nesse sentido, o princípio da seletividade tem como ponto de atenção principal as características do objeto sobre o qual recai a exação, não do sujeito passivo que a suporta, razão pela qual diferencia-se dos princípios já explorados anteriormente – da isonomia e da capacidade contributiva – que levam em conta as qualidades do próprio contribuinte.

Como seu principal desígnio, o princípio da seletividade busca tornar menos onerosa a tributação dos produtos (no caso do IPI) e mercadorias e serviços (no caso do ICMS), de sorte que sobre os objetos considerados mais essenciais, permita-se uma menor exação, ao passo que os mais supérfluos são atingidos com alíquotas maiores. Disso decorre a chamada seletividade em função da essencialidade de que trata o texto constitucional, aplicando-se a lógica perfeitamente definida por Ricardo Torres de que e “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”<sup>64</sup>

Diante disso, não é demais afirmar que o princípio da seletividade, adicionado à Carta Magna pelo constituinte decorrente por meio da Emenda Constitucional nº 3/1993 vêm justamente fazer jus a outros valores constitucionalmente definidos, com destaque para o princípio acme da Dignidade da Pessoa Humana e da própria noção de mínimo existencial, já aqui explorada. Isso porque, ao criar uma progressão da tributação em que os produtos considerados mais essenciais são menos tributados, cria-se um meio de ao menos intentar que esses bens, quando tornados menos onerosos, possam ser mais facilmente adquiridos, em prol da garantia desse mínimo existencial de que falamos.

Foi justamente visando privilegiar tais valores que o constituinte estabeleceu, no art. 155, §2º, III, CF/88 trouxe para o âmbito do ICMS o princípio da seletividade como meio de fomentar a comercialização de produtos ou serviços essenciais, incentivando o consumo, em detrimento em outros não tão essenciais. Veja-se:

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:**

---

<sup>64</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. vol. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 441-442. Também relacionando a seletividade a que “a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira necessidade” e “que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários”, cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. (nota). Limitações constitucionais ao poder de tributar. Aliomar Baleeiro (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 556

(...)

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

Da leitura do dispositivo, extrai-se que o legislador constituinte, ao estabelecer o critério da seletividade, introduziu regra de flexibilização ao princípio da isonomia - previsto no art. 150, II, CF/88 - conferindo aos Estados da Federação a possibilidade de fixar alíquotas diferentes da alíquota ordinária interna para determinados produtos e serviços, **tendo como critério norteador de onerosidade a essencialidade do produto e do serviço**.

Diante dessas determinações legais, faz-se mister debruçar-se sobre as peculiaridades dos dispositivos supracitados, especialmente sobre o juízo opcional estendido ao legislador infraconstitucional sobre a adoção ou não do princípio da seletividade no ICMS, bem como os meandros sobre as suas hipóteses de aplicação, mais especificamente sobre a essencialidade que o determina.

#### **4.1.1. A facultatividade na aplicação da seletividade ao ICMS:**

Conforme os dispositivos acima transcritos, o Princípio da Seletividade, aplicável tanto ao IPI quanto ao ICMS encontram suas raízes no texto constitucional. Nada obstante, tal seletividade é colocada de maneiras textualmente diferentes em cada caso, sendo, para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) uma obrigatoriedade, ao passo que para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ao menos na interpretação literal da legislação, uma faculdade.

Tal entendimento pode ser retirado do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, quando este usa a expressão “poderá” ao referir-se ao caráter seletivo do ICMS, quadro bem diferente do que ocorre com o IPI, caso em que o constituinte estabelece verdadeiro comando ao legislador infraconstitucional que “deve” aplicar a seletividade quando da cobrança desse tributo.

Pautando-se nesse entendimento, o Ministro Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal exarou *decisium* em Recurso Extraordinário nº 592145 / SP<sup>65</sup>, que tinha como objeto a alíquota de IPI cobrado pela União sobre o açúcar, o seguinte entendimento:

“Com efeito, a seletividade não é uma faculdade atribuída ao Poder Executivo, no sentido de poder considerá-la ou não na fixação de alíquotas do IPI, mas, antes, representa verdadeiro comando a ser observado na quantificação do tributo a ser pago, de acordo com a essencialidade do produto. Nesse ponto, embora ‘essencialidade’ seja um conceito de textura aberta, cujo conteúdo é indeterminado, isso não significa que seja impossível aferir o seu núcleo mínimo diante do caso concreto, a fim de averiguar se foi o mesmo respeitado ou não pelo Poder Executivo”

De outro lado, também em decisão exarada pela Corte Suprema, estabeleceu-se um juízo diferente quando tratamos da obrigatoriedade da aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, conforme demonstra-se abaixo por meio do voto redigido pelo Ministro Dias Toffoli:

“A contextualização histórica acima mencionada, especialmente na parte relativa às emendas apresentadas durante a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-88, deixa evidente que não foi intenção do constituinte atribuir a obrigatoriedade de adoção da seletividade na instituição do ICMS. Ao contrário. Tenho, para mim, ser claro que ele conferiu aos legisladores estaduais a discricionariedade para adotarem ou não a seletividade no ICMS. Isto é, a Constituição Cidadã apenas autorizou os estados a adotarem a seletividade nesse imposto .”

Dado esse panorama inicial acerca dos comparativos quanto à obrigatoriedade da aplicação do princípio da seletividade quando voltado ao IPI, e a sua aparente facultatividade quanto trata-se do ICMS, necessário, para aprofundar o debate, debruçar-se sobre os entendimentos doutrinários – e diversos – sobre o tema, especialmente quanto ao ICMS, ponto focal do presente trabalho monográfico.

---

<sup>65</sup> Supremo Tribunal Federal - RE: 714139 SC - SANTA CATARINA, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 21/02/2020, Data de Publicação: DJe-040 27/02/2020

Sobre esse respeito corrobora Hugo de Brito Machado<sup>66</sup>:

**“Quanto ao IPI, a adoção da seletividade, tomando como critério a essencialidade dos produtos a serem tributados, é obrigatória para o legislador infraconstitucional** (art. 153, § 3º, I). Isso significa que o imposto deve necessariamente ter alíquotas diferentes para produtos diferentes, tomando-se como critério para uma maior ou menor onerosidade a essencialidade dos referidos produtos. **Quanto mais essenciais, menor deve ser a alíquota.**

(...)

**Quanto ao ICMS, a Constituição igualmente se reporta à seletividade, mas utiliza a palavra “poderá”, dando a ideia de que a adoção de alíquotas seletivas seria uma faculdade concedida ao legislador** (art. 155, § 2.º, III).”

No mesmo sentido e também defendendo essa liberdade do legislador e alegadamente cabível interpretação literal da letra da lei, aponta Kiyoshi Harada<sup>67</sup>:

“Em que pese o esforço e a erudição demonstrados por defensores dessa corrente não se pode inverter o significado etimológico da palavra ‘poderá’, que não deve ser confundida com a palavra ‘será’, que consta em relação ao IPI (art. 153, §3º, I da CF). O ICMS poderá ser seletivo, ao passo que, o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna.”

Ocorre que, como não se pode deixar de prestigiar, há outra parcela significativa da doutrina que entende o contrário, ou seja, que a aplicação da seletividade sobre o ICMS não pode ser encarada como passível de ser opcional para o legislador, privilegiando-se, na obrigatoriedade, os fins a que ela se presta. Nesse sentido, a seletividade, ainda que a lei use a palavra “poderá” no texto legal, não deveria ser encarada como mera faculdade para o legislador infraconstitucional estadual, ao definir as suas respectivas alíquotas.

É a essa cognição que se filia Aliomar Baleeiro<sup>68</sup>, ao expor:

---

<sup>66</sup> Machado Segundo, Hugo de Brito Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019 . p. 156

<sup>67</sup> HARADA, Kiyoshi. ICMS Incidente Sobre Consumo de Energia Elétrica. In FISCOSOFT Online, Elaborado em 08/2009

<sup>68</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. 2006, p. 436

“O art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, parece estabelecer a seletividade no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e serviços como uma faculdade, diferentemente da imperatividade, do mesmo princípio, em relação ao imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I).

Entretanto, **uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, evidencia que o verbo ‘poderá’, utilizado na redação do art. 150, § 2º, III, como sói acontecer com muitas expressões legislativas, tem conotação de dever, ou de imperatividade.**”

No mesmo sentido posiciona-se a jurisprudência da Corte Suprema, aqui representada pelo Ministro Ricardo Lewandowski que defende que “a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória”<sup>69</sup>, também militando no entendimento de que esse princípio não pode ser rebaixado a uma simples opção de adoção pra o legislador infraconstitucional quando da definição das alíquotas do ICMS.

Assim, ainda que o constituinte tenha cometido a falha – intencional ou não – de dar à seletividade um tom de mera possibilidade, o alcance dos fins e valores constitucionalmente estabelecidos já configuram motivo suficiente para que essa técnica tributária seja aplicada a um imposto de tamanha repercussão para a situação econômico-financeira do contribuinte, vez que incidente sobre quase a totalidade dos objetos – mercadorias e serviços – que cercam as interações diárias destes.

Importante frisar ainda que, nada obstante essa interpretação alinhada com os fins últimos do constituinte derivado ao adicionar a Emenda Constitucional nº 3 à Magna Carta possa, e seja defendida por parte significativa da doutrina e jurisprudência atual, há que se falar que a abertura de “brecha” para que a seletividade seja encarada como mera faculdade é outra, dentre as tantas outras apontadas, do ICMS.

---

<sup>69</sup> Supremo Tribunal Federal – Ag. em Recurso Extraordinário 634.457/RJ. Min. Relator Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 05/08/2014.

Isto posto, essa liberdade do legislador infraconstitucional, decorrente da falta de definitividade do comando de aplicação do princípio da seletividade na definição do ICMS – tal qual ocorre no IPI - traça um perigoso panorama para o contribuinte, que se vê desprotegido frente a eventuais abusos quando da exação tributária sobre mercadorias e serviços imprescindíveis, culminando, ao fim e ao cabo, na inobservância de princípios garantidores de valores de suma importância para o constituinte, com destaque ao Princípio da Dignidade Humana e a garantia do Mínimo Existencial, conforme melhor explanado no tópico a seguir.

#### **4.1.2. A seletividade em função da Essencialidade: um problema interpretativo**

A essencialidade representa para o ICMS um fator norteador para a aplicação da seletividade. Disso decorre que, para que sejam definidas as alíquotas do imposto em questão, deve o legislador estadual, competente para sua atribuição voltar os olhos à essencialidade daquela mercadoria ou serviço tributado. Nessa esteira, a aplicação prática do princípio da seletividade se dará justamente quando, ao analisar o objeto, definir-se uma alíquota maior sobre aqueles menos essenciais, ao passo que menos penosa para aqueles considerados de maior imprescindibilidade para o contribuinte-cidadão.

Nesses termos, aplica-se a essencialidade como fator-guia para a efetivação do princípio da seletividade do ICMS, conforme positivado no art. 155, parágrafo 2º da Constituição da República.

Ocorre que a essencialidade, critério tão importante para a definição das bases de aplicação do princípio da seletividade ora em estudo não é, de maneira alguma, um conceito fechado. Isso porque a noção do que constituiria uma mercadoria, serviço ou produto essencial passa por um juízo pessoal e discricionário, que pode facilmente resultar em discrepâncias entre o que pode ser considerado mais ou menos essencial.

Desse conceito aberto tem-se o problema da submissão a um juízo de valor, o que não raro resulta em uma situação de insegurança jurídica e uma situação de subjugação frente à ideia de essencialidade ou não do legislador, que, por sua vez, pode ser guiada por uma série de conceitos e noções equivocadas, e gerar, por conseguinte, a aplicação de uma alíquota completamente adversa à noção de imprescindibilidade para o sujeito passivo tributário.

Ao tratar dessa fluidez conceitual, o Ministro do STF Ricardo Lewandowski em seu voto no RE 592145/SP frisa que “embora ‘essencialidade’ seja um conceito de textura aberta, cujo conteúdo é indeterminado, isso não significa que seja impossível aferir o seu núcleo mínimo diante do caso concreto”<sup>70</sup>, razão pela qual é função do legislador, quando da definição das alíquotas dos tributos que seguem a lógica da seletividade em função da essencialidade – IPI e ICMS - atentar-se a certos parâmetros de discrimem quanto ao que é essencial e o que é supérfluo.

Sobre essa realidade aberta a interpretação na qual o juízo de essencialidade se insere, anuncia Henry Tilbery<sup>71</sup> na obra “Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza”:

“No que se refere ainda ao conceito de essencialidade, vale lembrar que este deve ser interpretado em sua forma mais ampla, abarcando as mercadorias e os serviços básicos à integração do cidadão à sociedade, considerando um padrão mínimo da vida digna em determinada sociedade, de acordo com os parâmetros constitucionalmente estabelecidos”

Como se pode aferir, também no momento interpretativo quanto ao que pode ser compreendido como essencial ou não surge como fator equalizador a própria dignidade humana e o que é necessário à sua plena garantia. Assim, o que se busca com essa interpretação de caráter mais extensivo é justamente não atrair-se para na equivocada – e imperdoável, do ponto

---

<sup>70</sup> Supremo Tribunal Federal - RE: 592145 SP, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 05/04/2017, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 01/02/2018

<sup>71</sup> TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 2969-3058



de vista constitucional – redução desse valor tão caro e que deve, também por meio da aplicação do princípio da essencialidade, ser preservado, conforme já discutido alhures.

Nesse sentido, a aplicação do princípio da seletividade, bem como a base interpretativa para definir quando – em função da essencialidade do objeto – ele deve ser aplicado para arrefecer a exação do tributo, deve intentar, acima de qualquer outro objetivo, os fins almejados pelo legislador constituinte quando da criação dessa técnica tributária. Não por outra razão, o legislador infraconstitucional e o aplicador do direito – quando chamado para tal – devem, ao entender a obrigatoriedade ou não do princípio da seletividade relativo ao ICMS, bem como as bases para sua aplicação quando da interpretação da essencialidade de uma mercadoria ou serviço, ater-se ao olhar que privilegie os valores constitucionais mais caros apontados alhures, ainda que isso venhas à custa de uma minoração da exação de que se beneficie o Fisco.

#### **4. A (NÃO) APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS SOBRE SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES:**

O capítulo anterior encarregou-se de esquadrihar o princípio da seletividade aplicado sobre o ICMS, bem como o fator que norteia a sua efetivação, a saber, a essencialidade das mercadorias e serviços objetos de uma exação tributária. Agora, ocupamo-nos de analisar a aplicação desse princípio em um caso específico: a cobrança do ICMS sobre serviços de energia elétrica e telecomunicações, não sem razão muitíssimo questionada no âmbito da doutrina e jurisprudência brasileiras.

A priori, há que se advertir que, segundo o próprio texto constitucional que traz a aplicabilidade da seletividade ao Imposto em estudo, esta se dará em função da essencialidade da mercadoria ou serviço, o que significa dizer que há uma relação inversamente proporcional entre a alíquota cobrada sobre o objeto da tributação e a sua imprescindibilidade para o contribuinte.

Assim, ao menos em tese, as mercadorias e serviços marcados por serem de primeira necessidade para a constituição de um mínimo existencial e, por conseguinte, uma vida digna para o sujeito passivo tributário, deveriam ser tributadas em níveis menos onerosos, viabilizando sua aquisição através de preços globais mais baixos.

Nada obstante essa seja a teoria, a prática mostra uma realidade diametralmente oposta a que foi pensada pelo legislador ao estabelecer a lógica supramencionada. Isso se dá porque, ao arremisso do constituinte derivado que estabeleceu, mediante a EC nº 3 de 1993, a aplicação da seletividade para o ICMS, vê-se a imposição de alíquotas ainda mais dilatadas que as “comuns” para serviços de patente e inquestionável essencialidade. É exatamente o que se flagra com a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, conforme discutido com profundidade no tópico que se segue.

### **5.1 Da inquestionável essencialidade dos serviços de energia elétrica e telecomunicações:**

A priori, e diante da anomalia do estado de coisas atual no âmbito da cobrança do ICMS quando da tributação dos serviços de energia elétrica e telecomunicações, faz-se necessário atestar o óbvio: no mundo atual, tornou-se inteiramente impensável viver e participar da vida em sociedade sem a utilização de ambos os serviços mencionados. Nisso corrobora Hugo de Brito Machado Segundo em material específico sobre o assunto aqui tratado ao versar que "sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal."<sup>72</sup>

Nesse sentido, o uso da energia elétrica e dos meios de telecomunicação, inicialmente mais restrito, hoje em dia espalhou-se para os mais diversos âmbitos da vida cotidiana, de modo que a sua não utilização aliena o indivíduo de uma gama de facilidades e, mais que isso,

---

<sup>72</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62, São Paulo, Dialética, 2000, p. 73

necessidades experimentadas no panorama hodierno, tão profundamente vinculado ao uso desses instrumentos. Como ilustração factual dessa afirmação nos dois âmbitos, cita-se a pesquisa elaborada pelo IBGE<sup>73</sup>, que registrou o uso de energia elétrica em 99,8% das residências nacionais ao passo que a ANATEL<sup>74</sup> chegou a um percentual igualmente significativo de 98,8% da população brasileira tendo acesso à telefonia e à internet móvel.

Nesse contexto, é consenso que a energia elétrica e os serviços de comunicação são essenciais e vitais para a sociedade moderna. Tal percepção é afirmada quando se verifica que o art. 10, I e VII, da Lei nº 7.783/1989, ao dispor sobre o exercício do direito de greve, define quais atividades são consideradas essenciais nos seguintes termos:

“Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais:

I - tratamento e abastecimento de água; produção e **distribuição de energia elétrica**, gás e combustíveis;

(...)

VII - **telecomunicações;**” (grifou-se)

Como se observa, ao regular o atendimento das necessidades básicas e inadiáveis da comunidade, a Lei nº 7.783/1989 estabeleceu de modo expresso que os serviços de energia elétrica e telecomunicações são essenciais, já que deles depende o exercício de diversas outras atividades (comerciais, industriais e serviços).

Não é à toa que o Poder Judiciário tem jurisprudência pacífica e reiterada no sentido de vedar a suspensão do fornecimento de energia elétrica e telecomunicação mesmo no caso de inadimplemento apurado pelas concessionárias. O motivo é um só: a essencialidade desses serviços para comunidade. Portanto, dúvida não pode haver quanto à essencialidade dos serviços de energia elétrica e telecomunicação para o seio social.

---

<sup>73</sup> IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Trabalho e Rendimento, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua, 2019. Disponível em: < <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domiciliosbrasileiros.html>.> Acesso em: 14.09.2022.

<sup>74</sup> “Em 2021, na população de 10 anos ou mais de idade que usou a internet, o meio de acesso indicado pelo maior número de pessoas foi o telefone celular (98,8%).” Disponível em: < <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2022-09/quase-85-das-pessoas-de-10-anos-ou-mais-acessam-internet-no-brasil>> Acesso em: 28.10.2022.

Traçada essa ideia, mister questionarmos o porquê de dois serviços de tamanha relevância e inegável necessidade para o contribuinte não só não são atingidos pelo princípio da seletividade em função da essencialidade – visando a diminuição das exações que recaem sobre eles – como, causando ainda mais estranheza, são tributados com alíquotas maiores que aquelas estabelecidas pelos estados como “ comuns”, aplicando, sem maiores esforços argumentativos, percentuais de exação correspondentes a itens supérfluos à serviços de caráter indubitavelmente primordiais.

Ao tratar do contexto descrito e corroborando o quadro um tanto esdrúxulo aqui ilustrado, Hugo de Brito Machado<sup>75</sup> versa o seguinte:

**“(…) os Estados-membros passaram a adotar alíquotas seletivas para o ICMS, mas sem respeitar o critério da essencialidade, estabelecendo os percentuais mais altos justamente para itens de maior essencialidade, como a energia elétrica, sujeita a alíquotas entre 25% e 30%, enquanto a generalidade das mercadorias não essenciais é onerada por alíquotas entre 17% e 18%”** (grifo meu)

Para entender esse panorama, importante esclarecer que os estados, no exercício de sua competência tributária, são incumbidos de determinar as alíquotas a serem cobradas em suas operações de circulação de mercadorias e serviços no âmbito interno e no campo interestadual, ou seja, quando essas trocas envolvem rotas entre diferentes entes estatais. Atualmente, visando precaverem-se de problemas decorrentes de cobranças díspares entre si e arcarem com o risco de uma guerra fiscal, já dantes explorado neste trabalho, os estados estabelecem alíquotas bastante similares, variando entre os percentuais de 17 e 18%.

Elementar frisar que as alíquotas apontadas se referem ao “ICMS padrão” cobrado pelos estados e aplicáveis a generalidade de mercadorias e serviços a título de uma regra geral que, entretanto, pode comportar exceções.

---

<sup>75</sup> Machado Segundo, Hugo de Brito Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo – 11. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 156.

Uma dessas exceções consiste justamente na aplicação de uma alíquota diferenciada do ICMS por força do próprio princípio da seletividade que, guiado pela essencialidade do objeto, acarretaria uma menor carga tributária para o contribuinte. Ocorre que, o que passou a se observar em diversos estados foi a aplicação sim de uma alíquota dissímil para algumas mercadorias e serviços, porém, causando o oposto do acima mencionado e produzindo, em verdade, um aumento da carga tributária para o sujeito passivo do Imposto em comento.

Essa inversão da lógica constitucional do art. 155 pode ser vista com a cobrança de ICMS sobre os serviços de energia elétrica que, conforme já explanado, tem sua essencialidade mais do que provada no cenário corrente.

Diante disso, insurge uma acalorada discussão sobre as alíquotas aplicadas ao ICMS sobre os serviços de telecomunicação e energia elétrica no âmbito do Supremo Tribunal Federal, mediante o Recurso Extraordinário 714.139/SC que, finalmente, veio tratar da questão por intermédio de decisão de caráter vinculante, devidamente dissecando a discussão em todos os seus meandros, conforme esmiuçar-se-á adiante.

## **5.2. Da aplicação desarrazoada do princípio da seletividade para lesar o contribuinte:**

O artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da CRFB consiste, de maneira inequívoca, em um instrumento fornecido ao legislador estadual para mensurar e definir as alíquotas do ICMS de acordo com a essencialidade do bem ou serviço, visando, em última instância, facilitar sua aquisição pelo contribuinte pagador através de um preço global menos elevado.

Como se não bastasse, o ICMS ainda é classificado pela doutrina como um imposto real, ou seja, sua exação não leva em conta as características pessoais do contribuinte, mas tão

somente as peculiaridades da mercadoria ou serviço sobre os quais recai. Assim, ao aplicar o princípio da seletividade, é sobre este ponto que o legislador estadual deve fixar os olhos, atentando-se aos atributos do objeto da exação em si, a fim de buscar auferir, em sua concretude, a sua essencialidade ou não.

Isto posto, inquestionável que os fins do constituinte derivado, quando do acréscimo desse dispositivo era justamente a promoção de uma tutela ao contribuinte, objetivando amoldar a carga tributária suportada para que melhor se adeque ao seu orçamento.

Diante desse quadro, não se pode fechar os olhos para o uso desse dispositivo para gerar o efeito reverso, qual seja, prejudicar o contribuinte com uma maior carga tributária sobre serviços e mercadorias marcados justamente pela essencialidade que deveria arrefecê-la. Ocorre que, ao arrepio do conteúdo constitucional e os valores por eles promovidos, bem como da própria lógica de elaboração da Emenda Constitucional nº 3 de 1993, é exatamente isso que vêm sendo observado.

Tal situação se extrai da postura dos Poderes Legislativos Estaduais que, em respeito ao princípio constitucional da legalidade, ao editarem suas respectivas legislações estatuinto as alíquotas de ICMS a serem cobradas sobre serviços de telecomunicações e energia elétrica, flagrantemente violam os desígnios do dispositivo em comento.

Sobre o uso do artifício da seletividade do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações de maneira assimétrica aos seus próprios fins, pronuncia-se, de forma irretocável, Hugo de Brito Machado<sup>76</sup>:

“Na verdade, o que é facultativo, em relação ao ICMS, é a adoção de alíquotas seletivas, a saber, a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo

---

<sup>76</sup> Ibidem. P. 156.

do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. Mas, se exercerem a opção pela seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo: sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações.”

### **5.3. A alíquota de ICMS sobre energia elétrica estabelecida pelo Estado do Rio de Janeiro e a seletividade tributária:**

A partir da constatação da essencialidade desses bens e serviços, o conseqüente lógico é que a sua tributação deve guardar aderência com o preceito constitucional que permitiu a fixação das alíquotas do ICMS diferentes para determinado produto ou serviço, desde que estritamente vinculado à essencialidade do bem para a comunidade.

Ocorre que alguns estados, como o Rio de Janeiro, fogem dessa lógica na tributação da energia elétrica e dos serviços de comunicação, impondo a tributação pelo ICMS em alíquota muito superior àquela aplicadas nas operações ordinárias internas.

A Lei nº 2.657/1996 prevê que a alíquota ordinária do ICMS é de 18%, ao passo que Lei nº 4.056/02 prevê atualmente que a alíquota ordinária do FECP é 2%. Logo, a alíquota total ordinária é de 20% (18% + 2%), conforme se verifica abaixo:

#### **ICMS – Lei nº 2.657/1996**

"Art. 14 - A alíquota do imposto é:

I - em operação ou prestação interna: **18% (dezoito por cento)**; (...)" – grifou-se

#### **FECP – Lei nº 4.056/02**

“Art. 2º Compõem o Fundo de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais:

I - o produto da arrecadação adicional de **dois pontos percentuais** correspondentes a um adicional geral da alíquota atualmente vigente do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, com exceção:”

O legislador estabeleceu que a alíquota do ICMS aplicável na aquisição de energia elétrica e na utilização dos serviços de telecomunicações seria dividida em três faixas de alíquotas para distintas formas de consumo à luz do art. 14, VI, alínea "b" e inciso VIII, alínea "g" da Lei Estadual nº 2.657/96:

"Art. 14 - A alíquota do imposto é: (...)  
VI - em operação com energia elétrica:  
a) 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;  
b) 25% (vinte e sete por cento) quando acima do consumo estabelecido na alínea "a"  
**c) 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;**  
(...)  
**VIII - na prestação de serviços de comunicação: 26% (vinte e seis por cento)"**

Como se vê, foi estabelecida a alíquota de 25% para serviços de transmissão de energia elétrica no caso de consumo superior a 300 quilowatts/hora mensais, bem como alíquota de 18% ao consumo abaixo desse limite.

Não há dúvidas, porém, que a referida Lei Estadual, ao definir as alíquotas aplicáveis às operações com energia elétrica e aos serviços de telecomunicação, não consideraram o critério da essencialidade, o que afronta o princípio da isonomia sob a ótica da seletividade, prevista no art. 155, §2º, III, CF/88.

Tal violação fica clara quando se compara as alíquotas majoradas aplicadas à energia elétrica e ao serviço de comunicação com a alíquota de 18% aplicável, por exemplo, no consumo de cerveja e chope, de 16% no consumo de refrigerante, e de 17% no consumo de aguardente, previstas respectivamente nos incisos XXII, XXIII e XXIV do art. 14 da Lei nº 2.657/96.

Art. 14. A alíquota do imposto é:  
(...)  
XXII - em operação com cerveja e chope: 18% (dezoito por cento);  
XXIII - em operação com refrigerante: 16% (dezesseis por cento);  
XXIV - em operação com aguardente: 17% (dezessete por cento);



A conclusão que se pode chegar é que esses produtos, por qualquer ângulo que se analise, não são mais essenciais ou necessários à coletividade do que energia elétrica ou ao serviço de comunicação.

#### **5.4. A alíquota de ICMS sobre energia elétrica estabelecida pelos demais estados:**

À título argumentativo, vale expor que os demais estados não possuem uma postura distinta do Estado do Rio de Janeiro, acima analisado. Os demais regulamentos do ICMS de igual forma preveem alíquotas de ICMS majoradas em face das operações de energia elétrica, comparando-as às alíquotas aplicadas aos bens supérfluos ou de luxo.

Desses estados, vale analisar, brevemente, a tributação da energia elétrica nos Estados de Santa Catarina, São Paulo e Minas Gerais.

O Estado de Santa Catarina, através da Lei nº 10.297/1996, por meio do art. 19, II e III, da Lei Estadual nº 10.297/1996<sup>77</sup>, estabeleceu quatro faixas de alíquota aplicáveis ao ICMS, dentre elas, às operações com energia elétrica e aos serviços de telecomunicação:

*“Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:*

*(...)*

*II – 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:*

- a) operações com energia elétrica*
  - b) operações com produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei;*
  - c) prestações de serviços de comunicação*
  - d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante*
- III – 12% (doze por cento) nos seguintes casos:*
- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora)*

---

<sup>77</sup> BRASIL, Estado de Santa Catarina, Lei nº 10.297 de 26 de dezembro de 1996.

*b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kWh (quinhentos quilowatts-hora) mensais por produtor rural;*

Como pode-se perceber, o legislador do estado de Santa Catarina, no mesmo dispositivo, equiparou operações envolvendo produtos supérfluos com as operações envolvendo energia elétrica consumida acima dos 150 kWh (quilowatts-hora).

No tocante ao Estado de São Paulo, as conclusões não são diferentes. As alíquotas estabelecidas pelo estado paulista sobre energia elétrica também apresentam distintas faixas para consumo, sendo mister analisar a aplicação da mesma alíquota para serviços de telecomunicações e produtos reconhecidos como supérfluos. É o que estabelece os arts. 52 e 55 do Decreto 45.490/2000<sup>78</sup>:

*“Artigo 52 – As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nos artigos 53, 54 e 55, são (...):*

*(...)*

*V – Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:*

*a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;*

*b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;*

*c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;*

*d) 12% (doze por cento) nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS;*

*(...)”*

*“Artigo 55. Aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior (...):*

*I – nas prestações onerosas de serviço de comunicação;*

*II – bebidas alcoólicas (...);*

*III – fumo e seus sucedâneos manufaturados (...);*

*IV – perfumes e cosméticos (...);*

*V – peletería e suas obras e peletería artificial (...);*

*VI – motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos (...);*

*VII – asas-delta, balões e dirigíveis (...);*

*VIII – embarcações de esporte e de recreio (...);*

*IX – armas e munições, suas partes e acessórios (...);*

*X – fogos de artifício (...);”*

<sup>78</sup> BRASIL, Estado de São Paulo, Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000.

Por fim, o Estado de Minas Gerais de igual forma instituiu alíquotas diferenciadas sobre as operações envolvendo energia elétrica. O diferencial estabelecido pelo estado mineiro é que, para instituir as alíquotas do ICMS para essas operações envolvendo eletricidade, não levou em conta o potencial elétrico consumido, mas apenas o critério do tipo de consumidor.

Nesse sentido, conforme observa-se do art. 42 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, é que o legislador estabeleceu a mesma alíquota de 25% para cigarros, bebidas alcoólicas, fogos de artifícios e serviços de energia elétrica:

*Art. 42. As alíquotas do imposto são:*

*I – nas operações e prestações internas:*

*a) 25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:*

*a.1) cigarros e produtos de tabacaria;*

*a.2) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melão;*

*a.3) refrigerantes importados de países não-membros do GATT (General Agreement on Tariffs and Trade);*

*a.4) armas e munições;*

*a.5) fogos de artifício;*

*a.6) embarcações de esporte e recreação, inclusive seus motores, ainda que objeto de operações distintas*

*(...)*

*a.12) energia elétrica para consumo da classe Comercial, Serviços e outras Atividades, assim definida pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), exceto para os imóveis das entidades religiosas, das entidades beneficentes educacionais, de assistência social ou de saúde, inclusive filantrópicas, e dos hospitais públicos e privados.*

*(...)*

*b.14) energia elétrica destinada a produtor rural e utilizada na atividade de irrigação no período diurno, nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL);*

*(...)*

*c) 30% (trinta por cento), nas operações de fornecimento de energia elétrica para consumo residencial, observado o disposto no §8º desse artigo.*

*(...)*

*d.4) energia elétrica destinada a produtor rural e utilizada na atividade de irrigação no período noturno, nos termos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL);*

*(...)*

*§8º O disposto na alínea “c” do inciso I do caput deste artigo não se aplica à operação com energia elétrica destinada a atividades produtivas desenvolvidas pelos produtores rurais;*

Nesse sentido, analisada a legislação de cada estado, faz-se mister destacar um certo padrão realizado pelos entes federativos ao estabelecer as alíquotas aplicáveis aos serviços de energia elétrica.

Verifica-se que ao estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis à energia elétrica e aos serviços de telecomunicações, os estados acabam se utilizando de critérios aleatórios e dissociados da finalidade do Princípio Constitucional da Seletividade, disposto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal (CF/88).

Nesse sentido, inúmeras foram as irresignações pelos contribuintes em razão da necessidade da seletividade em razão do nível de essencialidade nas operações envolvendo energia elétrica e serviços de telecomunicação, o que justificou o transporte da discussão para os órgãos superiores, o qual será analisado no tópico a seguir.

#### **5.5. Do teor da decisão em Recurso Extraordinário 714.139/SC<sup>79</sup> e seu impacto para a exação do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação:**

Tendo em vista as controvérsias acima evidenciadas, no que tange as alíquotas aplicadas pelos estados tributantes na cobrança do ICMS sobre serviços de telecomunicação e energia elétrica, o Supremo Tribunal Federal foi finalmente instado a se pronunciar.

A provocação da jurisdição se deu mediante a interposição do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, no qual as Lojas Americanas S.A inflamaram a discussão acerca da constitucionalidade dispositivo da Lei Estadual 10.297, do Estado de Santa Catarina. Nesta, foi estabelecida uma alíquota de 25% sobre o fornecimento de energia elétrica e telecomunicação, ou seja, superior ao ICMS cobrado sobre operações em geral, de 17%.

---

<sup>79</sup> Supremo Tribunal Federal - RE: 714139 SC - SANTA CATARINA, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 21/02/2020, Data de Publicação: DJe-040 27/02/2020

Frisa-se que tal postura já era execrada pela Procuradoria Geral da República, que na lavratura de parecer sobre o assunto tratou da equiparação da energia elétrica e serviços de telecomunicação a itens de reconhecidamente supérfluos nos seguintes termos:

“(...) em razão da essencialidade, **as alíquotas do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicações não podem ser equivalentes às alíquotas das operações com refrigerantes, cigarro, charuto e similares**, já que os primeiros constituem aspectos da dignidade da pessoa humana, o que torna a seletividade obrigatória”<sup>80</sup> (grifo meu)

No referido Recurso, advogou-se que a exação do ICMS no patamar mencionado era marcada de flagrante inconstitucionalidade por parte do ente tributante que, deixando observar o princípio da seletividade prescrito pela Constituição Federal, impôs uma exação mais recrudescida sobre bens e serviços considerados de maior necessidade, como inquestionavelmente é o caso da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações. Defendendo esta tese, expõe o Recorrente:

“(...) mesmo tomado por não obrigatório o método da seletividade do imposto, **deve-se extrair do comando constitucional norma no sentido de orientar-se a discriminação, quanto às alíquotas, pela regra da essencialidade, sendo fixado percentual maior para produto supérfluo e menor no caso de item essencial. Assevera ter o Estado de Santa Catarina, por meio da Lei nº 10.297/1996, procedido de forma diversa, ao estabelecer alíquota de 25% a incidir sobre as operações com energia elétrica e telecomunicações, inequivocamente essenciais, e de 17% tendo em conta as demais, surgindo a inconstitucionalidade**” (grifo meu)

Nesse contexto, pleiteou o Recorrente pelo provimento do Recurso Extraordinário para determinar seu direito de pagar o imposto sobre a aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicação pela alíquota geral de 17%, com restituição dos valores recolhidos a maior, e,

---

<sup>80</sup> Supremo Tribunal Federal, AgRg no RE n. 634.457-RJ, 2a Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 05.08.2015, D.J. 14.08.2014.

por conseguinte afastando-se a alíquota de 25% imposta pela lei Estadual, e contra a qual o Recurso insurgia-se.

Importante frisar do que o pedido em questão encontra total guarida no fato de que o ente tributante, *in casu*, o Estado de Santa Catarina, aplicou o princípio da seletividade de maneira diametralmente reserva aos fins do legislador constituinte. Isso porque claramente fez incidir uma alíquota mais elevada para serviços de última necessidade, contrariando por inteiro o objetivo almejado pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993. Foi percebendo esse quadro que o Ministro Marco Aurélio Mello aferiu:

**“O desvirtuamento da técnica da seletividade, considerada a maior onerosidade sobre bens de primeira necessidade, não se compatibiliza com os fundamentos e objetivos contidos no texto constitucional,** a teor dos artigos 1º e 3º, seja sob o ângulo da dignidade da pessoa humana, seja sob a óptica do desenvolvimento nacional.” (grifo meu)

Reconhecido esse estado de coisas, fica óbvio, tanto pela própria letra da lei quanto pelas interpretações jurisprudenciais e doutrinárias que, caso aplicada a seletividade para graduar alíquotas do Imposto em estudo, deve a essencialidade dos serviços ou mercadorias ser a baliza utilizada pelo legislador. Nesse sentido, não há o mais ligeiro cabimento da tributação a maior de objetos que, por esse critério, devem ser menos atingidos pelo peso da exação.

Assim, arrematando a discussão acerca da cobrança de ICMS sobre serviços de telecomunicação e energia elétrica com alíquota equiparada àquela imposta sobre objetos marcados pela superfluidade, formulou-se 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. (grifo meu)

## 6. CONCLUSÃO:

O presente trabalho monográfico teve como intento de apresentar os principais aspectos e controvérsias que envolvem a cobrança do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, dada sua ampla importância econômico-financeira dentro do sistema tributário pátrio, bem como a sua relevância para o contribuinte, que sente seus efeitos diretos a partir do aumento do preço global do objeto tributado. Nesse sentido, foram questionados diversos pontos acerca do referido imposto, incluindo as dificuldades decorrentes da definição de suas alíquotas e a necessidade inerente de que o legislador estadual, ao quantificar esse percentual, leve em conta a carga principiológica extraída da Constituição da República, sempre buscando a efetivação dos seus fins.

Dentro dessa discussão, fez-se o fundamental e atual recorte da cobrança do ICMS especificamente sobre os serviços de telecomunicação e energia elétrica, ponto de diversas controvérsias no campo jurisprudencial e doutrinário. Nesse âmbito, debruçamo-nos sobre o fator que norteia aplicação do princípio da seletividade, disposto no art. 155, parágrafo 2º, inciso III da Magna Carta, sendo este a essencialidade da mercadoria ou serviço sobre a qual recai o imposto em apreço, e que surge para o contribuinte como uma tutela que garante uma diferenciação de alíquotas entre os produtos considerados mais essenciais e portanto de primeira necessidade, impondo a estes uma alíquota mais arrefecida.

Já ao final, o ensaio preocupou-se em estabelecer a relação entre a (não) aplicação desse critério de essencialidade ao ICMS cobrado sobre a energia elétrica e telecomunicações e a imposição, em total contrariedade à lógica constitucional, de alíquotas ainda mais elevadas que as cobradas sobre operações “comuns”, desafiando a coerência extraída da Lei Maior, dada a inegável essencialidade desses dois objetos de tributação.

Perante o exposto, mister colocar as tutelas ao contribuinte-cidadão, especialmente aquelas garantidas no bojo constitucional mediante os princípios da capacidade contributiva e da seletividade para, ao fim e ao cabo, visar alcançar o objetivo pátrio do legislador constitucional e infraconstitucional, bem como do corpo social em sua integralidade: a maximização da dignidade humana e de um mínimo existencial que a certifique para todos.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributaria. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. 2006.

BRASIL. Constituição (1988). Brasília, DF: Portal da Legislação, 1988.

BRASIL, Estado de São Paulo, Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000

BRASIL, Estado de Santa Catarina, Lei nº 10.297 de 26 de dezembro de 1996.

BRASIL, Estado do Rio de Janeiro, Lei nº 2.657/96, de 26 de dezembro de 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. – 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2020

GRECCO, Marco Aurelio. Distincao entre taxa e preco publico. In: Martins, Ines Grandra da Silva (coord) Taxa e preco publico: caderno de pesquisas tributarias n. 10. São Paulo: CEEU/Resenha Tributaria, 1985

DERZI, Misabel Abreu Machado e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo: Saraiva, 1982.



GASPAR, Walter. ICMS comentado. 6. ed., atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999

HARADA, Kiyoshi. ICMS Incidente Sobre Consumo de Energia Elétrica. In FISCOSOFT Online, Elaborado em 08/2009

HOBBS, THOMAS. LEVIATHAN; or the matter, form and power of a commonwealth ecclesiastical and civil. ed. Michael Oakeshott (ed.). Oxford: Basil Blackwell

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999

MOTA, Ferreira. RICARDO, Sérgio. Revista Tributária de Finanças Públicas RTrib. Mínimo Existencial e Limites imanetes à tributação na Constituição Federal. 2019

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri – 9 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019

SARLET, Ingo Wolfgang, MARIONI, Luiz Guilherme e MITIDIERO, Daniel - Curso de Direito Constitucional. 7- Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018

TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. vol. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999