

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

**A SELETIVIDADE DO ICMS E A ESSENCIALIDADE NO FORNECIMENTO DE  
ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES:**

**UMA ANÁLISE A PARTIR DO JULGAMENTO DO TEMA 745**

**PELO STF**

**YASMIM FERNANDES DE CARVALHO LEITE**

**RIO DE JANEIRO**

**2022**

**YASMIM FERNANDES DE CARVALHO LEITE**

**A SELETIVIDADE DO ICMS E A ESSENCIALIDADE NO FORNECIMENTO DE  
ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES:**

UMA ANÁLISE A PARTIR DO JULGAMENTO DO TEMA 745

PELO STF

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 do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Rio de Janeiro

2022

## CIP - Catalogação na Publicação

L533s Leite, Yasmim Fernandes de Carvalho  
A seletividade do ICMS e a essencialidade no fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações: uma análise a partir do julgamento do tema 745 pelo STF. / Yasmim Fernandes de Carvalho Leite. -- Rio de Janeiro, 2022.  
78 f.

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

1. Seletividade. 2. Essencialidade . 3. ICMS. 4. Energia Elétrica. 5. Telecomunicações. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

**YASMIM FERNANDES DE CARVALHO LEITE**

**A SELETIVIDADE DO ICMS E A ESSENCIALIDADE NO FORNECIMENTO DE  
ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES:**

**UMA ANÁLISE A PARTIR DO JULGAMENTO DO TEMA 745**

**PELO STF**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção de grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

**Banca Examinadora:**

---

---

**Membro da Banca**

---

**Membro da Banca**

**Rio de Janeiro**

**2022**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a minha família, pelo apoio que sempre me deram durante toda a minha vida, sem eles nada disso poderia ter acontecido. Em especial, meus pais e minha irmã, os quais acreditaram em mim desde o começo, foram alento nos dias difíceis, ânimo nos dias cansativos e vibraram por cada conquistas. Esta monografia é fruto de amor e incentivo incondicionais.

Agradeço ao meu Tio Tiago que sempre foi um guerreiro, a qual me espelhei.

Agradeço a todos aqueles que direta ou indiretamente participaram da minha formação, o meu eterno agradecimento.

Agradeço aos meus amigos da vida que intercederam por cada luta e vibraram por cada conquista.

Agradeço aos meus amigos que compartilhei a graduação que tornaram a caminhada mais leve.

Sou Grata à Faculdade Nacional de Direito e ao ensino público que sempre abriu portas e me fez alçar coisas grandes. Mais que a conquista de um diploma, o ensino público de qualidade é o único caminho para aqueles que detém tão pouco. Ele é esperança de um futuro melhor.

Por fim, agradeço a Deus por ter me guiado e ter sido fonte de força até aqui. Ter fé foi fundamental para me permitir sonhar e crer nos dias melhores.

*“O que é muito difícil é você vencer a injustiça secular que dilacera o Brasil em dois países distintos: o país dos privilegiados e o país dos despossuídos.”*

(Ariano Suassuna)

## **RESUMO**

No presente trabalho, será exposto um estudo sobre a seletividade em função da essencialidade dos serviços de telecomunicações e energia elétrica no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Busca-se, tratar dos aspectos relacionados ao ICMS. Na sequência, será analisado o comando constitucional da essencialidade do ICMS e da violação do princípio da seletividade, fazendo relação com o princípio da capacidade contributiva. Diante disso, será observado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do no Recurso Extraordinário nº 714.139 (Tema 745), no qual a temática da obrigatoriedade pelo legislador estadual ao adotar a técnica da seletividade em relação em relação ao ICMS é graduar as alíquotas conforme a essencialidade do bem.

Palavras-chave: ICMS; Princípio da Seletividade; Essencialidade; Energia Elétrica; Telecomunicações; STF.

## **ABSTRACT**

In this final paper, a study on the selectivity due to the essentiality of telecommunications and electricity services in the Tax on Circulation of Goods and Services (TCGS) will be exposed. The objective is to deal with aspects related to the mentioned form of Tax. In sequence, the constitutional control of the essentiality of the TCGS and the violation of the principle of selectivity will be analyzed, tracing a correlation with the principle of ability to pay. In view of this, there will be an observation of the position of the Federal Supreme Court in the judgement of Extraordinary Appeal nº 714.139 (Theme 745), in witch the theme of the obligation by the state legislator when adopting the technique of selectivity in relation to the TCGS is to graduate the rates according to the essentiality of the good.

Keywords: ICMS; Principle of Selectivity; Essentiality; Electricity; Telecommunications; STF.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

<b>CONFAZ</b>	<b>Conselho Nacional de Política Fazendária</b>
<b>EC</b>	<b>Emenda Constitucional</b>
<b>ICM</b>	<b>Imposto sobre circulação de mercadorias</b>
<b>ICMS</b>	<b>Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação</b>
<b>IPI</b>	<b>Imposto sobre Produtos Industrializados</b>
<b>IVC</b>	<b>Imposto Sobre Vendas e Consignações</b>
<b>STF</b>	<b>Supremo Tribunal Federal</b>
<b>STJ</b>	<b>Superior Tribunal de Justiça</b>
<b>RE</b>	<b>Recurso Extraordinário</b>

## SÚMARIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1. ICMS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO.....</b>	<b>13</b>
1.1. Breve evolução histórica do ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação .....	13
1.2. O sujeito passivo do ICMS no fornecimento de serviços de telecomunicações e energia elétrica .....	17
1.3. Fato gerador do ICMS .....	19
1.4. Base de cálculo .....	25
1.5. Alíquota .....	28
1.6. Não cumulatividade .....	31
<b>2. PRINCÍPIOS BASILARES AO ICMS: SELETIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>36</b>
2.1. Capacidade contributiva .....	36
2.2. Seletividade do ICMS .....	42
2.3. Seletividade em função da essencialidade .....	45
2.4. Essencialidade da energia elétrica e serviços de telecomunicações .....	49
<b>3. ESTUDO DE CASO: A POSIÇÃO DO STF NO JULGAMENTO DO RE 714.139 (TEMA 745) .....</b>	<b>51</b>
3.1. Breve síntese da controvérsia .....	51
3.2. Da análise da decisão do STF no julgamento do RE 714.139 (Tema745) .....	54
3.3. Da modulação dos efeitos da decisão no RE 714.139 (Tema 745) .....	68
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>75</b>

## INTRODUÇÃO

A arrecadação de tributos pelo Ente Estatal tem um caráter essencial para a manutenção da máquina pública e de uma sociedade organizada e democrática. É através taxação de tributos sobre as atividades econômica que o Estado obtém recursos para gerir e cumprir seus objetivos, garantindo a sociedade a efetivação dos direitos fundamentais, e a preservação da ordem social, jurídica e econômica.

A Constituição Federal de 1988 convalidou o antigo ICM e outros impostos únicos de competência da União no atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Esse imposto é de competência Estadual, sendo a base financeira dos governos estaduais, a qual a Constituição Federal priorizou a neutralidade do ICMS ao determinar a sua não cumulatividade, bem como instituiu seletividade tributária em função à essencialidade dos produtos e serviços, aplicada anteriormente somente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Tal previsão, no entanto, desencadeou em uma das problemáticas de maior relevância no atual cenário econômico brasileiro, no que tange à arrecadação tributária conforme os ditames constitucionais.

Isso porque, o art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, em sua redação, estabeleceu que o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e/ou serviços”, de modo que o verbo “poderá” é uma ressalva feita apenas ao ICMS, o que fez com que muito se discutisse a respeito da necessidade de observação do princípio da seletividade pelo legislador estadual, quando este se prestasse a regulamentar a incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias e serviços dentro do território do Estado.

Daí se concentra o cerne da questão, pois, os Estados e o Distrito Federal, na figura de Entes competentes pela Constituição Federal para instituir, por intermédio de lei, o ICMS,

vinha, antes do julgamento do Tema 745 pelo STF adotando alíquotas majoradas para tributação dos serviços de telecomunicação e energia elétrica, invés das alíquotas ordinárias, ignorando complementemente a essencialidade de tais serviços na sociedade.

O presente trabalho visa abordar indagações, tais como, se seria viável tratar como mera faculdade do legislador a seletividade de produtos essenciais como os serviços de telecomunicações e energia elétrica, bem como indaga-se a obediência da capacidade contributiva ao estipular uma alíquota majorada aos produtos utilizados por todos os cidadãos, inclusive os menos favorecidos.

Assim, objetiva-se compreender os efeitos da majoração da alíquota do ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e comunicação, bem como a necessidade de observar e aplicar os princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro, mais notadamente, o da Capacidade Contributiva e Seletividade, quando da fixação das alíquotas de ICMS incidente sobre tais serviços. Será avaliado também como a seletividade aplicada aos impostos visa promover a justiça fiscal.

Busca-se despertar a atenção quanto à necessidade de se equilibrar as alíquotas do ICMS incidente sobre os serviços essenciais a população, bem como para o mercado produtivo, a fim de onerar mais os produtos supérfluos e tributar os essenciais de forma menos gravosa.

Assim, no primeiro capítulo, será tratado os aspectos do ICMS, tais como, sua evolução histórica, fato gerador, base de cálculo, alíquotas e da não cumulatividade do imposto, a fim de compreender a problemática que carrega o ICMS no sistema tributário brasileiro.

Após, no segundo capítulo, será tratado dos princípios basilares ao ICMS, trazendo conceitos doutrinário e discussões acerca do comando constitucional da essencialidade do ICMS e da violação do princípio da seletividade, bem como a relação com o princípio da capacidade contributiva.

No terceiro capítulo, será analisada a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 714.139 (Tema 745), os votos e argumentos fundamentadores da decisão, bem como as consequências e problemáticas que permeiam a modulação dos efeitos do julgamento.

# 1. ICMS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

## 1.1. Breve evolução histórica do ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

Com o surgimento e organização do Estado, os tributos foram criados como forma de transferir parte da riqueza produzida pelos governados aos governantes ou agentes públicos. Em tempos primitivos a cobrança – hoje entendida como tributação – era justificada pelo poder celestial do soberano ou com base na proteção dada aos governados em caso de guerra.

Isso surgiu nas Cidades-Estados, já que nas sociedades primitivas não havia ainda o conceito de propriedade privada, a riqueza gerada do trabalho era para a própria subsistência. Os Estados civilizados como Roma, eram mantidos com os recursos de sua população sob a fundamento de manter a proteção dos súditos. Pode-se citar, nesse caso, o dízimo que foi o tributo das sociedades antigas, tendo sua origem entre os hebreus e se espalhando por demais sociedades do Mundo Antigo:

[...] entre os hebreus, segundo a Lei Mosaica, deviam ser tributados os dízimos e primícias para o culto divino. Entre muitos povos antigos, prevalecera o costume de ofertar a décima parte dos bens da terra para o culto da divindade, ou seja, ao príncipe e ao sacerdote que o representava ou o ministrava.

[...] no Egito pagavam-se ao príncipe os dízimos dos produtos da terra, no tempo dos Ptolomeus, e provavelmente também na época dos antigos Faraós. Quando José anuncia ao Faraó sete anos de abundância a que seguirão sete outros de carestia, ele lhe recomenda receber durante os sete primeiros anos o quinto dos produtos da terra, isto é, o duplo dízimo, na previsão do período seguinte, durante o qual não seriam possíveis os impostos.<sup>1</sup>

A despeito disto, vale dizer que o termo fisco tem sua origem romana, conforme esclarece Fernando José Amed:

O termo fisco vem de fiscus, -i, que era o cesto de junco ou de vime em que o coletor de impostos romano ia colocando o dinheiro público que recolhia. Já no tempo de Cícero, famoso líder político da Roma Antiga, que viveu entre 106 a.C. e 43 a.C., o fisco designava, por metonímia, o conteúdo, o próprio Tesouro Público.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> AMED; **NEGREIROS**, 2000, p.21 apud OLIVEIRA, 1964, p. 19.

<sup>2</sup> AMED; **NEGREIROS**, 2000, p.22 apud FRANCO, 1985, p. 18.

No Brasil, a manifestação do tributo se deu a partir do sistema de contratos existentes relacionados a mercadorias efetivadas pelo pau-brasil. Hoje, o sistema tributário é entendido como um conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos.<sup>3</sup> Com isso, pode-se inferir que o Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos,<sup>4</sup> sendo certo que a cobrança dos tributos é essencial para manutenção da máquina pública.

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), é fruto de diversas alterações legislativas, tendo seu marco inicial na Constituição de 1934, quando foi instituído o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, de competência do Estado, a qual regulamentava e cobrava o referido imposto.

O IVC, diferente do ICMS, era um imposto cumulativo, a qual incidia sobre toda a fase de circulação, isto é, do produtor até o consumidor final, inclusive tinha sua base de cálculo sobre o preço integral da mercadoria, em que o contribuinte não podia se valer do sistema de compensação, tornando o imposto de sistema plurifásico. Ele tinha como fato gerador determinadas situações jurídicas como as incorporações, transferência de propriedade de bens e mercadorias, em que não precisava haver a circulação do bem para que ocorresse sua incidência.

Diante dos aspectos desse tributo, ele recebeu diversas críticas de juristas e economistas, eis que prejudicial à economia, sobretudo, aos setores industriais com ampla cadeia produtiva, tendo em vista que incidia em cada etapa da cadeia produtiva de modo que o produto se tornava demasiadamente oneroso ao consumidor.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>5</sup> destaca que o IVC se manifestava como “um tributo avelhantado, em cascata, propiciador de inflação, verticalizador de atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto”.

Posteriormente, sobreveio a Emenda Constitucional nº 18 de 1995, em que foi criado o Imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) em substituição ao IVC, posto que o ICM

---

<sup>3</sup> NETO, Celso. **Sistema Tributário Nacional**. Texto base da Consultoria Legislativa. Distrito Federal: Câmara dos Deputados, jun. 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em: 08 de out. 2022.

<sup>4</sup> MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo, Atlas, 397-775p. 1973.

<sup>5</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 310.

trouxe alterações significativas em comparação ao IVC. Hugo de Brito Machado, destaca que no Brasil só pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário a partir da EC 19/1965. Veja-se:

Não obstante significasse, originalmente, reunião ou conjunto, a palavra “sistema” modernamente significa o conjunto organizado de palavras relacionadas entre si e interdependentes. No Brasil, só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra “sistema” em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional 18/1995.<sup>6</sup>

O ICM passou a ter incidência sobre os fatos econômicos e não mais sobre os fatos jurídicos, embasado, a partir de então, na capacidade contributiva; e o referido imposto também passou a ser não-cumulativo, isto é, incidindo apenas sobre o valor agregado, havendo diferenciação entre o valor da situação tributada e o da operação, não incidindo mais sobre toda etapa produtiva.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi suprido os antigos impostos especiais de incidência única e de competência federal, surgindo então o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS, sendo atribuído aos Estados e Distrito Federal o poder de legislar sobre o referido imposto, conforme disposto no art. 155, II e §2º, da Constituição Federal<sup>7</sup> e regulado pela Lei Complementar nº 87/96, também denominada como “Lei Kandir”.

O ICMS é um tributo de competência privativa dos Estado e Distrito Federal, conforme estabeleceu a Constituição Federal, porém, ressalta-se que a União também poderá instituir tal imposto nos Territórios, consoante art. 147 da Constituição Federal.

O ICMS instituído a partir do ICV (Imposto sobre Vendas e Consignações), tem suas alíquotas definidas por cada Estado da federação e é utilizado como meio de obter investimentos para os Estados membros do país. Ele um tributo de grande importância no sistema tributário brasileiro, eis que, de acordo com a agência do Senado,<sup>8</sup> suas receitas representaram a maior fonte de arrecadação para os Estados.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 275.

<sup>7</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 telecomunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>8</sup> Agência do Senado. **Entenda o que significa a arrecadação de ICMS para os estados na Coluna Economia**. Senado Federal, 2022. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/videos/2022/06/entenda-o-que-significa-a-arrecadacao-de-icms-para-os-estados-na-coluna-economia#:~:text=O%20ICMS%20%C3%A9%20o%20principal>>. Acesso em: 15 out. 2022.

Tal tributo é de função predominantemente fiscal, com base no entendimento de Hugo de Brito Machado<sup>9</sup>, o imposto é fiscal “quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado”.

Para Roque Carrazza o ICMS abarga pelo menos 5 impostos diferentes, sendo eles:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de telecomunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.<sup>10</sup>

Além disso, o ICMS tem como características a não cumulatividade e a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços, em que os produtos e serviços de natureza essencial devem ter suas alíquotas de incidência do ICMS mitigadas em detrimento dos produtos e serviços considerados supérfluos.

Entretanto, na prática, havia uma controvérsia quanto a aplicação dos princípios da seletividade e da essencialidade na incidência da alíquota do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sobre os serviços de telecomunicação e energia elétrica.

Os Estados e o Distrito Federal, adotavam – alguns ainda adotam – alíquotas majoras para tributação dos serviços de telecomunicação e energia elétrica, invés das alíquotas ordinárias, ignorando complementemente a essencialidade de tais serviços na sociedade.

Ocorre que recentemente, transitou em julgado o Tema 745 do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 714.139 que dirimiu a questão posta acima, a qual assentou a seguinte tese: “Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”.

Assim, o presente trabalho busca tratar da importância da seletividade do ICMS e a essencialidade no fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações, realizando uma análise do *leading case*.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed., rev. amp., São Paulo: Malheiros, 1997. p. 49.

<sup>10</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 42-43.

## 1.2. O sujeito passivo do ICMS no fornecimento de serviços de telecomunicações e energia elétrica

O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária. É a pessoa jurídica ou física que descrita na norma, pratica o fato gerador da hipótese de incidência do tributo, tornando-se devedor. Segundo Leandro Paulsen,<sup>11</sup> o contribuinte é aquele obrigado por lei a contribuir para as despesas públicas, vertendo recursos do seu patrimônio para o erário.

No entanto, faz-se necessário diferenciar o contribuinte como o sujeito passivo descrito na norma que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, isto é, com base no art. 121 do CTN, é aquele que por determinação legal, esteja obrigado a efetuar o pagamento do tributo e/ou penalidade, daquele contribuinte classificado como contribuinte de fato que, por sua vez, é quem efetivamente arca o ônus tributário. Com isso, nas situações em que ocorre a “repercussão financeira do ônus tributário”, encontraremos a figura do contribuinte de direito, que realiza o fato gerador e tem a obrigação legal de recolher o tributo, e a do contribuinte de fato,<sup>12</sup> que efetivamente arca com o ônus financeiro do pagamento do tributo, por ser incluído no preço da mercadoria ou serviço.

Para Ricardo Lobo Torres, contribuinte de direito é o solvens, a pessoa que, realizando a situação que constitui o fato gerador, fica obrigada ao pagamento do tributo. O contribuinte de direito tem simultaneamente o débito (Schuld) e a responsabilidade (Haftung).<sup>13</sup> Assim, evidencia-se que o contribuinte de fato não realizada o fato gerador descrito na norma, mas por determinação legal, pode ser repassado a ele o encargo financeiro do tributo.

Esta prática ocorre geralmente quando se está diante de tributos indiretos, aqueles em que a lei autoriza a transferência de um encargo financeiro ao do contribuinte a um terceiro, não bastando a mera transferência econômica de seu valor ao preço final da mercadoria ou serviço.

---

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: Completo**. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 191.

<sup>12</sup> STF. **RE 864.471** AgR, Rel. Min. Rosa Weber, 1ª Turma, julg. 06/02/2017: “1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, divergiu da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido da não aplicação da imunidade tributária recíproca constante do art. 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal ao Município que não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica”.

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p 258.

Trata-se de conceito jurídico e não econômico de transferência ou repercussão do encargo financeiro.<sup>14</sup> Tem-se, nesse caso, o ICMS.<sup>15</sup>

No que tange ao sujeito passivo do ICMS, o art. 155, § 2º, XII, alínea “a” da Constituição Federal estabelece que cabe a Lei Complementar definir os contribuintes do ICMS, o que foi realizado por meio da Lei Complementar nº 87/86, cujo artigo 4º do citado diploma legal, dispõe:

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

Assim, são contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que realizem atividades com objetivo comercial, isto é, de obter lucros. Nesse sentido, Marcus Abraham assim dispõe:

O aspecto subjetivo do ICMS contempla o contribuinte, que é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Também é contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. Mas a lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo. O mecanismo da substituição tributária é comumente adotado para o ICMS, conforme explicado na seção sobre sujeição passiva desta obra.<sup>16</sup>

Para Roque Antônio Carrazza<sup>17</sup> a empresa distribuidora de energia elétrica, ao disponibilizá-la para o consumidor final, assume o papel de “responsável” pelo recolhimento do ICMS, ela recolhe o tributo a título alheio, isto é, em decorrência do consumidor final. Em outras palavras, a distribuidora “adianta” o valor do ICMS devido pelo consumidor final.

<sup>14</sup> STJ. REsp 755.490, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma. julg. 04/11/2008: “1. A restituição de tributos na forma do art. 166 do CTN implica, inicialmente, verificar se o tributo comporta ou não transferência do encargo financeiro para terceiro. Em regra, todos os tributos trazem em si uma repercussão econômica nos preços finais dos produtos, mas esta se mostra irrelevante se não há previsão legal específica de que o ônus será suportado por terceiro. Desse modo, a repercussão meramente econômica não leva o tributo a ser classificado como indireto, sendo imprescindível, para que o tributo comporte essa natureza, a expressa previsão legal. Apenas em tais casos aplica-se a norma contida no referido dispositivo”.

<sup>15</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 218.

<sup>16</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 349.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Antônio, **ICMS**, 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 213-215.

José Eduardo Soares de Melo entende que podem ser qualificados como contribuintes no fornecimento de energia elétrica todos os praticantes dessa atividade, como os concessionários, permissionários e autorizados de serviço público de distribuição.<sup>18</sup>

O artigo 4<sup>a</sup> da Lei Complementar 89/1996 também qualificou o contribuinte da energia elétrica aquele que a adquira de outro estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. Conforme o parágrafo 9º do art. 34 do ADCT, as empresas distribuidoras de energia elétrica são responsáveis na qualidade de substitutas tributárias pelo recolhimento do imposto.

Ricardo Alexandre, por sua vez, dispõe: “No caso da tributação do serviço de comunicação, a incidência recai sobre o prestador de serviços, ou seja, a pessoa que proporciona os meios para a comunicação entre os interlocutores, como ocorre com as empresas de telefonia fixa e móvel”.<sup>19</sup>

Sendo, pois, tributo indireto, o ICMS é refletido na conta de energia e serviços de telecomunicações do consumidor final, uma vez que o valor do imposto é embutido no preço do produto. Estes, por sua vez, antes do julgamento do *leading case* aqui abordado, suportavam o ônus de pagar o tributo com alíquotas majoradas. Nesse sentido, o presente trabalho, avaliará o princípio da capacidade contributiva.

### 1.3. Fato gerador do ICMS

O Código Tributário Nacional, dispõe, no seu artigo 114 que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

De acordo com o doutrinador Hugo de Brito Machado os direitos, em geral, têm seus fatos geradores, pois são os fatos jurídicos, não existindo direito algum que não tenha o seu fato gerador:

Há quem entenda que todo o Direito Tributário se resume na teoria do fato gerador. Tal assertiva, porém, constitui exagero evidente. É o mesmo que afirmar que todo o Direito Penal se resume ao estudo da tipicidade. Na verdade, o estudo do fato gerador é de grande importância, mas não constitui sequer especificidade do Direito Tributário. Os direitos em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. O direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do

---

<sup>18</sup> MELO, José Eduardo Soares de, **ICMS: Teoria Prática**. 11<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 185.

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15<sup>a</sup> ed. rev., atual, e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 756.

respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do direito ao salário. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses direitos. E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu fato gerador. Ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no Direito Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais.<sup>20</sup>

O fato gerador diferencia-se da hipótese de incidência, pois aquele diz respeito a ocorrência, no mundo dos fatos, do que está descrito na lei, enquanto este refere-se à situação, descrita na lei, necessária para o nascimento da obrigação tributária. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato e outra coisa é o acontecimento desse fato.<sup>21</sup>

Assim, o fato gerador de um tributo é a hipótese de incidência tributária, a qual engloba uma série de acontecimentos concreto que ocorrem na realidade que compõe o antecedente da regra matriz de incidência tributária, dando vez ao surgimento da obrigação de pagar tributos.

No que tange ao ICMS, o fato gerador é a realização de operação de circulação de mercadorias, conforme preceitua o artigo 155, inciso II e IX da Constituição Federal, bem como os incisos II e IX e suas alíneas e artigo 2º, da Lei Complementar 87/96. *In verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 130.

Segundo Marcus Abraham, o fato gerador do ICMS pode ser simplifiadamente dividido em três grupos: a) circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais; c) prestação de serviços de comunicação.<sup>22</sup>

Frisa-se que o ICMS incide nas operações em que haja a circulação de mercadorias com intuito comercial, faz-se necessário que haja a transferência de titularidade do produto. Com base nisso, o STJ instituiu a Súmula 166, a qual dispõe: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Nesse diapasão, o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>23</sup> disserta que terá relevância jurídica para incidência de ICMS aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade:

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

Corroborando o entendimento supra, Adolpho Bergamini sustenta que “o ativo imobilizado de uma empresa não pode ser considerado mercadoria, de modo que a sua transferência e/ou venda não deve ser considerada fato gerador de ICMS”.<sup>24</sup>

O Supremo Tribunal Federal, no RE nº 540.829, consolidou o entendimento de que não há incidência do ICMS/Importação em operações de arrendamento mercantil internacional sem opção de compra, devido à ausência de transferência de titularidade.

Acerca do objeto de incidência do imposto, afirma Ricardo Lobo Torres que este “pode ser qualquer bem suscetível de circulação econômica, pois inexistente um conceito unívoco de mercadoria; o ICMS incide sobre a mercadoria em seu sentido lato”.<sup>25</sup>

Em relação ao aspecto temporal, o fato gerador do ICMS ocorrerá na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte; no fornecimento da alimentação e/ou bebidas; na transmissão a terceiros de mercadoria depositada; na transmissão da propriedade da mercadoria

---

<sup>22</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 345.

<sup>23</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 462.

<sup>24</sup> BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 3ª Ed, São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 104.

<sup>25</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 388.

quando não circular fisicamente, como, por exemplo, opção de compra em leasing; no início da prestação dos serviços de transporte; no ato final do transporte iniciado no exterior; no desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas; no ato da prestação de serviços de comunicação.<sup>26</sup>

A energia elétrica está incluída no conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS.<sup>27</sup> Frisa-se que a súmula nº 391 do STJ dispõe que o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

Ademais, pelo próprio texto da Lei de Kandir (Lei Complementar 87/96),<sup>28</sup> verifica-se que a energia elétrica é equiparada à mercadoria para efeito de tributação. O Código de Processo Civil, em seu artigo em seu artigo 83, II, considera a energia elétrica com um bem móvel.

Assim, pode-se concluir que a energia elétrica é considerada para fins como uma mercadoria, sendo a sua circulação o fato gerador do ICMS.

A prestação de serviços, em regra, é manifestação de riqueza tributada pelos Municípios pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). No entanto, a Constituição Federal de 1988, a qual instituiu o ICMS, incluiu no seu âmbito de incidência os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação. Ricardo Alexandre entende que o motivo da inclusão é o fato de a prestação desses serviços normalmente ultrapassar as fronteiras físicas dos Municípios, o que poderia gerar graves problemas com a tributação baseada em milhares de legislações diferentes.<sup>29</sup>

Para Hugo de Brito Machado, as prestações de serviços sujeitas ao ICMS são aquelas relativas ao transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, exclusivamente.<sup>30</sup> Sobre os serviços de comunicação para fins de incidência do ICMS, deve-se considerar comunicação o transporte de mensagem, por qualquer meio (inclusive eletrônica), sempre de forma onerosa, entre o emissor e o receptor. Inclui-se no conceito a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e a ampliação. Se, todavia, a transmissão de sinais de televisão ou

---

<sup>26</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 348.

<sup>27</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 345.

<sup>28</sup> Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também: III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

<sup>29</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15ª Ed, rev., atual, e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021. p. 752.

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 379.

radiodifusão sonora for gratuita, como ocorre com a televisão e rádio abertas, não incidirá o imposto. Para os canais pagos, do tipo TV a Cabo (NET, SKY etc.), incidirá o imposto.<sup>31</sup>

No caso da tributação do serviço de comunicação, a incidência recai sobre o prestador de serviços, ou seja, a pessoa que proporciona os meios para a comunicação entre os interlocutores, como ocorre com as empresas de telefonia fixa e móvel.<sup>32</sup>

Para José Eduardo Soares de Melo o fato gerador do imposto na prestação de serviço de comunicação não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação, isto é, disponibilização de informações, sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que os sujeitos desta relação negocial (prestador e tomador – devidamente determinados) tenham uma efetiva participação e assim dispõe:

Na comunicação torna-se necessária a participação de elementos específicos (emissor, mensagem, canal e receptor), podendo ocorrer (ou não) a compreensão pelo destinatário [...]. Apesar de ter sido asseverado que ‘comunicação é diálogo entre pessoas, de modo a colocá-las uma perante a outra, embora se encontrem distanciadas no tempo (usos horários) e no espaço (lugares)’, de modo perspicaz ponderou-se que a relação comunicativa se dá independentemente do emissor e o receptor manterem diálogo, porque, se esta situação ocorrer, estar-se-á diante de uma nova relação.<sup>33</sup>

Humberto Ávila, por sua vez, diz que, o que diferencia a “comunicação” da “radiodifusão” é a qualidade do receptor e a relação entre ele e o emissor. O termo difundir tem a acepção de espalhar, propagar algo, no caso da comunicação, propaga-se uma mensagem, a qual é enviada para um indeterminado número de pessoas. Sob esse mesmo raciocínio, tem-se que a comunicação, para incidência de tributo de ICMS, é o que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ele e o emissor.<sup>34</sup>

Com base no art. 61 da Lei Geral das Telecomunicações (Lei 9.472/1997), o STJ consolidou o entendimento de que os serviços de provedores de internet não são serviços de comunicações, e sim serviços de valor adicionado.<sup>35</sup>

<sup>31</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 346.

<sup>32</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15ª Ed, rev., atual, e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021. p. 756.

<sup>33</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 11ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 138-140.

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. **Veiculação de material publicitário em páginas na internet**. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviço de comunicação. RDDT, 173/153, fev. 2010.

<sup>35</sup> **Súmula nº 334 do STJ**: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Assim, considerando que provedores de internet somente incorporam facilidades a um serviço já existente, são classificados como usuários e não prestadores do serviço de telecomunicações, não estando, portanto, sujeitos à incidência do ICMS.<sup>36</sup>

O STJ também simulou<sup>37</sup> outra controvérsia acerca da incidência do ICMS sobre os serviços de comunicações, a qual ficou definido que o serviço de habilitação de telefonia celular não incide o ICMS, pois “no ato de habilitação de aparelho móvel celular, incorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações”, sendo, portanto, apenas uma atividade intermediária.<sup>38</sup>

Deste modo, sob a mesma linha de raciocínio, o STJ afirmou que o ICMS não incide sobre quaisquer serviços acessórios aos de comunicação (REsp 1.176.753/RJ). Registra-se que o ICMS de comunicação, como a energia elétrica, incide sobre a prestação de serviços oneroso, não gratuito, como rádio e TV abertas.

Portanto, o fato gerador do ICMS é o serviço de comunicação, e não as atividades-meio realizadas, considerados os serviços preparatórios, acessórios ou auxiliares que são apenas serviços comuns apartados, não sujeitos a incidência do ICMS.<sup>39</sup>

Assim, tem-se que a prestação de serviços de telecomunicações, bem como a circulação de mercadoria de energia elétrica intermunicipais e interestaduais, quando ocorrem no dia a dia, são fatos geradores do ICMS.

---

<sup>36</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recuso Especial 456.650/PR**. Relator: Eliana Calmon – Segunda Turma. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 08 set. 2003. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200200999395&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

<sup>37</sup> **Súmula nº 350 do STJ**: O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

<sup>38</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recuso em Mandado de Segurança 11.368/MT**. Relator: Francisco Falcão – Primeira Turma. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 09 fev. 2005. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199901051436&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso em: 11 dez. 2022.

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. **Veiculação de material publicitário em páginas na internet**. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviço de comunicação. RDDT, 173/153, fev. 2010.

#### 1.4. Base de cálculo

A base de cálculo dos tributos é definida como a grandeza econômica sobre a qual incide uma alíquota, resultando no valor a ser pago pelo contribuinte. Para cada tributo há uma base de cálculo distinta, conforme estabelece o Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado, conceitua a base de cálculo como a expressão econômica do fato gerador do tributo, em que há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei instituir um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável. Para ele, essa realidade é que nos permite identificar a espécie de tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie imposto, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica.<sup>40</sup>

A base de cálculo é de suma importância, pois ela norteia o contribuinte a entender do que se trata o tributo cobrado. Caso haja cobrança de um tributo cuja base de cálculo estabelecida é diversa do que se propõe, temos uma cobrança indevida. Ainda, também serve como critério de aferição de competência, pois é possível verificar se o legislador exerceu a competência atribuída pela constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.

Com isso, a base de cálculo permeia a identificação do tributo sobre qual se aplica a alíquota.

A Constituição Federal de 1988 reservou a Lei Complementar definir a base de cálculo do ICMS, sendo isto feito, por meio da Lei Complementar 97/96, a qual no artigo 13 e seus incisos e parágrafos, definiu base de cálculo como sendo o montante sobre o qual será aplicada a alíquota designada determinada operação, o valor a ser pago será, em regra, o valor da operação (incluindo todos os custos envolvidos) ou o preço do serviço prestado, conforme infere-se abaixo:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

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

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

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

---

<sup>40</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 138.

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

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

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

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

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

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

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

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

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

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

Nesse ínterim, o Professor Geraldo Ataliba, conceitua a base de cálculo do ICMS como a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critérios para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.<sup>41</sup>

Na mesma perspectiva, o Doutrinador e professor Roque Antonio Carrazzan considera que para que haja correta tributação do imposto, a base de cálculo deve ter relação com o fato gerador do tributo, pois a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência.<sup>42</sup>

Cabe ressaltar que não havendo indicação do valor da operação ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será: o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da operação, ou na região, não sendo possível ainda inferir a base de cálculo, neste caso, ela será o valor corrente do serviço no local da prestação.

<sup>41</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed., 12ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p.108.

<sup>42</sup> CARRAZZA, Antônio, **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

Reprisa-se que a Lei Complementar 87/1996 confina a integralização do valor do frete na base de cálculo do ICMS, quando este é cobrado por outro estabelecimento da mesma empresa, ou por outra empresa interdependente que exceda os níveis ditos como comuns ou normais do preço do serviço de transporte. Este mesmo diploma legal, autorizou, mediante processo regular, o arbitramento da base de cálculo do imposto quando não mereçam fé os documentos apresentados como valor da operação ou preço do serviço.

No que tange as operações relativas à energia elétrica podemos verificar na “conta de luz” que elas se sujeitam ao ICMS, sendo que apesar de estarem discriminadas nas faturas, o STJ, em 2017, firmou posição de que elas incidem sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica. O Ministro Gurgel de Faria destacou em seu no julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020 – RS que:

Em razão de sua peculiar realidade física, sabe-se que a circulação da energia elétrica se dá com a ocorrência simultânea de sua geração, transmissão, distribuição e consumo, concretizando-se em uma corrente elétrica que é acionada quando do fechamento do circuito físico existente desde a fonte geradora até a unidade do usuário" [...] "Essa realidade física revela, então, que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo. Não trata a etapa de transmissão/distribuição de mera atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável.<sup>43</sup>

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça na súmula 391 dispôs que o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada, isto é, não é passível de cobrança de ICMS o valor da energia elétrica potencialmente reservada.

Leandro Paulsen consigna, que a base econômica é o serviço de comunicação propriamente, e não as atividades-meio realizadas e cobradas com autonomia, assim considerados os serviços preparatórios, acessórios ou auxiliares que configurarão serviços comuns, não sujeitos ao ICMS.

Portanto, a base de cálculo possui relação com o fato gerador do tributo e no caso do ICMS, esse valor é montante da operação mais o frete e outras despesas acessórias cobradas do consumidor ou preço do serviço prestado.

---

<sup>43</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial 116.3020**. Herman Benjamin – Primeira Seção. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 08 mar. 2017.

### 1.5. Alíquota

Hugo de Brito Machado,<sup>44</sup> traz que palavra alíquota para os matemáticos indica a parte ou a quantidade que está contida em outra em número exato de vezes. Ela pode significar também a relação entre a parte e o todo. No direito tributário, a alíquota representa o percentual aplicado sobre a base de cálculo a fim de determinar o valor de um tributo. Segundo o mesmo doutrinador, o percentual expressa a parte que está contida no todo determinando número de vezes. Assim, pode-se definir a alíquota como o percentual aplicado sobre a base de cálculo, a qual indica o valor de um tributo.

Tem-se a alíquota específica, aquela pouco usada, em que é utilizada para calcular o valor de um tributo, contudo incide sobre a quantidade do objeto tributado, não sobre o seu valor, bem como tem-se a alíquota “*ad valorem*”, sendo esta calculada sobre o valor do tributo, indicada como percentagem.

As alíquotas, ainda, podem ser classificadas como fixas, sendo aquelas que permanecem inalteradas independente da base de cálculo. Ela será sempre proporcional ao valor de base do cálculo, assim, o tributo calculado com alíquotas fixas é um tributo proporcional. Além disso, podem ser classificadas como variáveis, em que são estabelecidas como percentuais da base de cálculo. O doutrinador Hugo de Brito Machado diz que tais alíquotas são utilizadas por razões políticas. Elas são progressivas quando aumentam de acordo com o aumento da base de cálculo e regressivas quando diminuem junto com de base de cálculo.<sup>45</sup>

Por sua vez, alíquota zero é aquela em que o Poder Público zera a alíquota incidente sobre a base de cálculo de um determinado tributo. Para Hugo de Brito a alíquota zero é uma forma encontrada pelas autoridades de fugir ao princípio da legalidade, pois somente por meio de lei pode-se conceder isenção. Explica o doutrinador que sendo a alíquota uma expressão matemática a qual indica número de vezes que a parte está contida no todo, a expressão alíquota zero encerraria uma contradição em seus próprios termos porque zero não indica número algum, uma vez que zero não é expressão de parte.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 139.

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 140.

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 140.

Como já exposto nos tópicos acima, o imposto então conhecido como ICM não tinha sua função seletiva, posto que as alíquotas eram uniformes para todas as mercadorias, variando apenas em função de sua operação sendo interna, interestadual ou de exportação.

O ICMS oriundo da Constituição Federal de 1998, tem-se sua cobrança materializada através da aplicação da alíquota, as quais são definidas pelos Estados, através de Lei, bem como deve ser observado os preceitos constitucionais e, ainda, as regras da resolução do Senado Federal.

Assim, o constituinte originário, preocupou-se com o estabelecimento de limitações ao legislador estadual no que tange a fixação de alíquotas, da seguinte forma: a) Cabe ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação; b) É de faculdade do Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, bem como fixar as alíquotas máxima das mesmas operações, de modo a resolver conflitos específicos que envolvam os Estados interessados; c) Nas operações e prestações em que o consumidor final das mercadorias e serviços estejam localizados em outro estado, será atribuída alíquota interestadual, quando o destinatário for o contribuinte do imposto e a alíquota interna quando este não for contribuinte do imposto. Isto é, não importa mais o domicílio do adquirente, mas sim se ele é contribuinte ou não do imposto. Tal determinação foi regulamentada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, a qual os legisladores preocuparam-se em que garantir aos estados consumidores parte da arrecadação proveniente das operações destinadas a não contribuintes; d) Nas operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do imposto, caberá ao Estado no qual estiver localizado este a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna.

Com o fundamento no art. 155, § 2º, V, a e b da Constituição Federal, as alíquotas podem ser internas, em que são fixadas pelos Estados, dentro do mínimo e máximo fixados pelo Senado Federal e podem de ser interestaduais e de exportação.<sup>47</sup>

No que se refere as alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais e de exportação, o Senado Federal possui a função de fixá-las, devendo ser aprovada pela maioria absoluta de seus membros.

Vale dizer também que as alíquotas internas não poderão ser inferiores as alíquotas interestaduais, salvo a título de incentivo, instituído dentro dos limites constitucionais ou por

---

<sup>47</sup> Fixadas pelo Senado Federal, Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, VII.

deliberação em contrário dos Estados e Distrito Federal, o que se deve dar, regra geral, pelo CONFAZ.<sup>48</sup>

Tal norma é de suma importância, pois assegura que o valor pago ao Estado destinatário da mercadoria seja maior que o valor pago pelo produtor da mercadoria, pois o valor da operação das alíquotas interestaduais é menor que as alíquotas internas. Comumente também o valor da primeira operação é superior que a da segunda, pois os comerciantes, visando lucro, vende a mercadoria por um preço maior que o da aquisição.

Além de estar em conformidade com a legislação, as alíquotas devem estar de acordo com os princípios que foram determinantes para a instituição do tributo. Nesse ponto, a constituição Federal de 1988 admitiu que o ICMS seja seletivo em função da essencialidade do produto ou serviço (art. 155, § 2<sup>a</sup>, III). Assim, as alíquotas de ICMS, principalmente as de serviços considerados essenciais como serviços de telecomunicações e energia elétrica, devem ser seletivas, pois ao aplicar a seletividade para graduar as alíquotas dos Estados, deve ser observada a essencialidade de todos os produtos. Com isso, em função do seu caráter essencial, as alíquotas do ICMS de energia elétrica e serviços de telecomunicações devem ser ordinárias ou minoradas, bem como deve ser observado a capacidade econômica do contribuinte que irá suportar o recolhimento do imposto.

Nos termos de Hugo de Brito Machado, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias, isto é, a seletividade é facultativa. Entretanto, se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, esta estará sempre em função da essencialidade da mercadoria, não podendo haver outro critério. Com isso, expõe que a mercadoria considerada essencial deverá ter a alíquota mais baixa que a menos essencial, cuja graduação vai até as mercadorias consideradas supérfluas, devendo ter suas alíquotas majoradas.<sup>49</sup>

Ainda, de acordo com Hugo de Brito Machado:

a norma constitucional pertinente à seletividade do ICMS tem sido violada pelos Estados, que, interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, energia elétrica e os serviços de comunicação.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> inciso VI, do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 384.

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 385.

Com base no disposto, é possível inferir que as alíquotas de incidência do ICMS devem ser mitigadas, ou seja, proporcionalmente menores nos produtos e serviços considerados essenciais quanto aos que não são revestidos de essencialidade.

Todavia, muito embora a regra constitucional seja latente, a verdade é que os Estados-Membros têm adotado alíquotas extremamente excessivas, ignorando completamente a essencialidade dos produtos ou mercadorias.

Porquanto, Roque Antonio dispõe sobre alíquota do ICMS de energia elétrica: “por fim, sempre com apoio da Lei Excelsa, a alíquota possível do ICMS sobre energia elétrica é um percentual do valor de seu fornecimento, fixado pela lei de cada pessoa política tributante, observando-se os tetos da resolução do Senado”.<sup>51</sup>

No caso em questão, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 714.139 (Tema 745), fixou a tese de que o legislador discrepa a determinação constitucional ao adotar alíquotas majoradas de ICMS para a energia elétrica e serviços de telecomunicação, isto é, em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. Diante da solução da controvérsia, será analisado os princípios constitucionais da seletividade, capacidade contributiva, bem como a essencialidade dos da energia elétrica e telecomunicações, principalmente, no que tange ao princípio da igualdade. Além disso, será realizado um estudo do caso outrora controvertido agora pacificado.

#### 1.6. Não cumulatividade

O princípio da não cumulatividade teve sua primeira manifestação no Brasil em 1958 quando da implementação do imposto sobre consumo, atualmente sendo denominado de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Nele, a legislação vigente a época determinava que o imposto com base nas vendas de mercadorias tributadas, em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados.

No que se refere ao ICMS, a não cumulatividade iniciou e foi adotada de maneira efetiva quando da criação do antigo ICM aqui já discorrido, sendo implementado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, em substituição ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

---

<sup>51</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 286.

De maneira distinta, o IVC incidia sobre em cada uma das operações de venda ou de consignação, ocorrendo a chamada incidência em cascata do imposto.

Ocorre que tal modelo de tributação foi motivo de inúmeras críticas por juristas e economistas à época, pois as empresas passaram a realizar as etapas da cadeia produtiva em um mesmo estabelecimento, a fim de tornar o produto menos oneroso, em razão disto, as empresas de médio e pequeno porte passaram a ficar em uma situação desvantajosa, desencadeando um cenário de desigualdade e desestímulo ao empreendedorismo, eis que as empresas que desenvolviam os produtos em um só estabelecimento possuíam um ônus tributário menor daquele que industrializava o produto em diversos estabelecimentos.

Em análise a este sistema tributário, ficou evidente que quanto mais circulação tivesse uma mercadoria, mais tributo incidiria, em consequência, mais custoso ficava o produto.

A França, segundo o doutrinador Aliomar Baleeiro, foi o primeiro país industrializado a ter uma reação à tributação em cascata, a qual em 1916 ocorreu a primeira tentativa de mudança desse sistema, sendo possível efetivar apenas em 1954 quando da criação da *taxe sur la valeur ajoutée*, posteriormente modificada, estando até hoje presente na França.<sup>52</sup>

Sacha Calmon, citando Gomez Sabaini<sup>53</sup> destaca que a tributação “em cascata” traz efeitos danosos para economia de um país, os quais dispõe:

A) distorção da alocação dos recursos econômicos, tendo em vista que o imposto não é neutro, são alterados os preços desde o produtor até o consumidor final (afetando diretamente a competitividade, que deixa de ser neutra); B) distorção no preço dos bens, o qual vai variar conforme a maior ou menor possibilidade de integração vertical de cada setor; C) desestímulo à exportação, pois não se pode retirar o imposto contido nos insumos e bens de capital, incorporados ao valor do bem exportado. Nesse caso, é onerada a produção e não o consumo; D) impulsiona a importação de bens, principalmente os que já estiverem acabados, visto que, enquanto os produtos domésticos são onerados cumulativamente em todas as suas etapas, o produto importado é tributado apenas na sua etapa final; E) efeitos nos preços finais de aumento progressivo; F) administração mais cara, o aparato fiscal deve ser bem maior, já que além de exigir uma fiscalização plurifásica, não há nenhum tipo de vinculação entre contribuintes, como ocorre no sistema de compensação em que o débito de um contribuinte é o crédito de outro, isso favorece a possibilidade de evasão.<sup>54</sup>

De maneira opostas, para Sacha Calmon o sistema tributário centrado na cumulatividade tende a seguir:

<sup>52</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>53</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense 2015.

<sup>54</sup> SABAINI, 1993 apud COELHO, 2015.

A) neutralidade, não podendo o imposto interferir na competitividade e na concorrência, também não deve alterar a formação de preços de mercado; B) onerosidade exclusiva do consumo, sem alcançar a produção ou o comércio; C) rentabilidade e produtividade fiscal, pois, devido ao seu caráter plurifásico, o imposto, em cada etapa, antecipa valores que seriam arrecadados apenas na etapa do consumo (vantagens financeiras), além de que, por haver uma vinculação entre os contribuintes, já que o débito de um é o crédito de outro, todos os agentes econômicos das várias etapas passam a ser responsáveis pela arrecadação - vantagens contra o risco de evasão fiscal.<sup>55</sup>

Em suma, o princípio da não-cumulatividade superou o efeito cascata do sistema tributário, a qual ocasionava na cumulação dos créditos das operações, incidindo impostos sobre imposto, onerando demasiadamente o produto final. Sobre esse ponto, esclarece Leandro Paulsen:

A não cumulatividade é mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza. Para evitar isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos. Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias.<sup>56</sup>

Assim, a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata do tributo. Cada etapa na cadeia de industrialização ou comercialização de determinado produto obriga o contribuinte a pagar tributo sobre o valor que a este foi agregado.

A não cumulatividade do ICMS é uma garantia constitucional, a qual o artigo 155 §2º, I da Constituição Federal prevê que o referido imposto “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”. Isso significa que o contribuinte tem direito a compensar os valores já tributados a título de ICMS incidente nas operações anteriores da circulação da mercadoria ou serviço.

Isto acontece, a fim de evitar que a carga tributária total incidente sobre aquele produto ou serviço seja tamanha que distorça a composição do preço final da mercadoria ou serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, pois isso afetaria a competitividade do mercado.

---

<sup>55</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense 2015.

<sup>56</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 609.

Segundo Leandro Paulsen, a não cumulatividade abrange todos os núcleos de incidência do ICMS, não se restringindo às operações relativas à circulação de mercadorias. Sob esse argumento e considerando que a energia elétrica é importante insumo dos serviços de telecomunicação, o STJ reconheceu que “o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida pelas empresas de telefonia, que promovem processo industrial por equiparação, pode ser creditado para abatimento do imposto devido quando da prestação dos serviços”.<sup>57</sup>

A não cumulatividade se utiliza do sistema de débitos e créditos, a qual ao contribuinte adquirir um produto ou serviço que tenha incidido o ICMS, o contribuinte tomará como crédito o valor cobrado na etapa anterior, isto é, na entrada, sendo, um direito do contribuinte de se valer desses créditos. Caso exista o débito maior que o crédito, será responsabilidade do contribuinte de recolher a diferença, se houve um crédito maior que o débito, o contribuinte poderá utilizar em outros períodos.

Com base nos escritos de Ricardo Alexandre, esse mecanismo de débitos e créditos pode ser sinteticamente explicado da seguinte forma: sempre que o sujeito realiza uma aquisição tributada de mercadoria, ele deve registrar como crédito o valor incidente na operação. Esse valor pode ser entendido como “direito” do contribuinte, chamado pelos contabilistas de “ICMS a recuperar”, que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes. Sob a mesma lógica, ao realizar a circulação de mercadoria ou serviço, o contribuinte deve registrar como débito o valor incidente na operação. Isto é uma obrigação do contribuinte, bem como consiste no dever de recolher o tributo e compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores, chamado na contabilidade de “ICMS a recolher.”<sup>58</sup>

Fernando Robério, cita em seu artigo “o princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS”<sup>59</sup> que para Paulo de Barros Carvalho, o princípio da não cumulatividade é “dirigido aos tributos plurifásicos, que gravam as diversas etapas de uma cadeia produtiva ou de circulação de bens ou serviços”.<sup>60</sup> Ainda, de acordo com o doutrinador este princípio é, na verdade, uma técnica que atua sobre o conjunto das operações econômicas envolvendo diversos setores da

---

<sup>57</sup> Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 610.

<sup>58</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15ª Ed. rev., atual, e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 757.

<sup>59</sup> FILHO, Fernando Robério Passos Teixeira. **O princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4716, 30 mai. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48886>>. Acesso em: 4 dez. 2022.

<sup>60</sup> CARVALHO, 2006, p. 663 apud OLIVEIRA; MATTA, 2009, p. 548.

vida social, tendo o objetivo maior de evitar que o impacto da percussão tributária provoque distorções negativas vivenciadas pela experiência histórica, como a tributação em cascata.<sup>61</sup>

A Constituição Federal, dispõe em seu artigo 155, apenas duas exceções a incidência do ICMS, sendo elas, quando ocorre a isenção ou não incidência, a qual não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, acarretando a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Cabe ressaltar que Vittorio Cassone entende que a não-cumulatividade está intimamente relacionada com o princípio da capacidade contributiva, sendo uma expressão desse. Pois com a vedação de que em cada operação o imposto se torne cada vez mais oneroso, impede-se que a mercadoria ou serviço chegue, ao final do processo econômico, com preços absurdos que seriam arcados pelo consumidor. Nesse ínterim, o doutrinador Cassone com base nos ensinamentos de Carrazza<sup>62</sup> considera que com o estabelecimento do princípio da não cumulatividade do ICMS, o legislador beneficiou tanto o contribuinte de direito, quanto o consumidor, contribuinte de fato, que deixa de suportar a carga excessiva de tributos calculados cumulativamente sobre toda a cadeia econômica.<sup>63</sup>

Sobre o ponto destacado acima, o ICMS é um tributo indireto, a qual, por autorização legal, é repassado ao contribuinte de fato, sendo este o sujeito que comporta o ônus da cadeia tributária. Nesse sentido, é importante trazer à baila o princípio da igualdade, a qual o artigo 5<sup>a</sup> da Constituição Federal determina que todos são iguais perante a lei. Tal princípio pressupõe que as pessoas colocadas em situações diferentes sejam tratadas de forma desigual, assim dispõe Nery Junior: “Dar tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”.<sup>64</sup>

Contudo, quando a carga tributária é repassada ao contribuinte de fato, não há análise da situação social ou econômica do sujeito que suportará o valor tributo. Desse modo, pessoas jurídicas e pessoas físicas, com poder econômico distinto, pagarão o mesmo tributo quando do consumo. Nesse contexto, o princípio da não cumulatividade é essencial para evitar que produto

---

<sup>61</sup> CARVALHO, 2006 apud OLIVEIRA; MATTA, 2009.

<sup>62</sup> CARRAZZA, 2005, apud CASSONE, 2007.

<sup>63</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição dos tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 18<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

<sup>64</sup> NERY JÚNIOR, Nélon. **Princípios do processo civil à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 42.

chegue demasiadamente oneroso aos consumidores, já que não há uma distinção entre quem possui maior poder aquisitivo ou não na compra de uma mercadoria ou consumo do serviço.

Sobre este ponto, Hugo de Brito Machado, considera que a não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos do sistema tributário brasileiro, cita como exemplo que, ele exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se relava flagrantemente injusta.<sup>65</sup>

Assim, é necessário fazer uma análise ao princípio da capacidade contributiva intrinsecamente ligada ao princípio da isonomia, bem como ao princípio da seletividade em função da essencialidade, sobretudo, no que se refere os produtos e serviços essenciais a população e neste trabalho, o enfoque será os serviços de telecomunicações e energia elétrica.

## **2. PRINCÍPIOS BASILARES AO ICMS: SELETIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### 2.1. Capacidade contributiva

Os princípios, conforme preceitua Hugo de Brito Machado são “espécie de norma jurídica que não prevê hipóteses nem prescreve determinadas condutas, mas sim consagra determinados valores, fins ou objetivos, a serem seguidos, na medida do que for jurídica e factualmente possível, na elaboração, na interpretação e na aplicação de outros princípios, e especialmente das regras jurídicas”.<sup>66</sup>

Em especial, no Direito Tributário, os princípios são normas previstas no texto constitucional limitadoras do poder de tributar, resguardando o direito dos contribuintes face o poder coercitivo do Estado.

José Ricardo Meirelles<sup>67</sup> traz um breve resumo em seu artigo “O princípio da capacidade contributiva” acerca da origem da capacidade contributiva, a qual, é evidenciada desde a Idade Média, sendo utilizado em diversas leis tributárias, tais como na Inglaterra, na Elizabethen poor

<sup>65</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 388.

<sup>66</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 13.

<sup>67</sup> MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 34, n. 136, p. 333–339, 1 out. 1997.

law.<sup>68</sup> O Filósofo Adam Smith sustentou que “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção à receita que cada um desfruta, sob a proteção do Estado”.<sup>69</sup>

A primeira menção, similar ao conceito de capacidade contributiva, foi realizada na Constituição de 1824, a qual o art. 179, dispunha que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres”. Contudo, apenas na Constituição Federal de 1946 que tal princípio foi efetivamente consagrado. Na Constituição Federal de 1988, ora vigente, o princípio da capacidade contributiva está elencado no 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”.

A capacidade contributiva, segundo Ricardo Lodi “consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação”.<sup>70</sup> Pode ser entendida como viabilidade econômica de contribuir com as despesas do Estado, isto é, a possibilidade de pagar tributos, observando o mínimo existencial. Ela diferencia-se da capacidade econômica, pois esta é a aptidão dos indivíduos em possuir rendimentos e riquezas, todo indivíduo que dispor de alguma riqueza ou tenha aptidão para obtê-la, de uma forma geral, possui capacidade econômica. Contudo, nem todo indivíduo que tiver capacidade econômica terá capacidade contributiva, isto porque, deve ser levado em consideração o mínimo existencial de um indivíduo para então auferir se ele possui condições de contribuir com os cofres públicos.

Sobre o ponto acima, destaca Aliomar Baleeiro, na sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação,

---

<sup>68</sup> CANNAN. **The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation**. 2nd ed. London, 1912. p. 22.

<sup>69</sup> SMITH, Adam. **Riqueza das nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas**. Vol. 2, L. J. Baraúna, Trad. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 247.

<sup>70</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, Rio de Janeiro, n. 18, 2010, p. 7. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 04. dez. 2022.

vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos.<sup>71</sup>

Assim, a capacidade contributiva impõe uma tributação de acordo com a manifestação de riqueza de cada indivíduo, de maneira que aqueles que possuem mais riquezas terão uma tributação em maior escala do que aqueles que possuem menos riquezas, isto é, menor capacidade econômica. Isso não é uma espécie de punição aqueles que possuem mais dinheiro, ao contrário, é uma forma de buscar isonomia material.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva possui relação direta com o princípio da igualdade e justiça fiscal, pois visa a distribuição adequada do ônus da carga tributária respeitando a capacidade de cada um em suportá-la. Para Fernando Aurélio Zilveti “a melhor expressão de justiça fiscal é a capacidade contributiva”.<sup>72</sup>

Ainda, a capacidade contributiva propicia a divisão de tributação, pois aqueles que possuem manifestação de riqueza aquém do mínimo necessário para uma vida digna, devem ser isentos, enquanto os mais ricos devem contribuir mais, eis que possuem mais riquezas. Isso ocorre porque os esforços dos que detém maior poder aquisitivo devem ser proporcionais aos mais pobres para se ter um equilíbrio.

Assim, princípio da capacidade contributiva preconiza uma tese igualitária, de modo a tratar diferente aqueles que estejam em situação jurídicas diferentes, bem como tratar igual aqueles que se encontram na mesma situação. Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira classifica “o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária”.<sup>73</sup>

Misabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, dispõe que a capacidade contributiva é um princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.<sup>74</sup>

<sup>71</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 693.

<sup>72</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

<sup>73</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p.12.

<sup>74</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

Isto porque, no mundo dos fatos, os mais abastados por auferirem mais renda, conseguem guardar uma parcela do montante de modo aumentar sua renda futura, enquanto os mais pobres tendem a gastar sua renda com serviços e bens essenciais. De maneira que, os mais ricos conseguem consumir em maior escala serviços supérfluos em detrimento dos mais pobres.

Com isso, onerar os sujeitos de acordo com sua capacidade econômica, em proporção a sua riqueza, é um meio de efetivar o princípio da igualdade e justiça fiscal. Portanto, os mais ricos não podem ser tratados iguais aos mais pobres, visto que possuem capacidade econômica distinta, caso fosse o contrário, estaria violando o princípio da igualdade e capacidade contributiva.

Ainda, é sabido que todos os direitos desprendem recursos públicos para seu exercício, seja para proteção da propriedade, seja para proteção da vida, os quais, abarcam ricos e pobres. Nesse sentido, Sunstein e Holmes afirmam que “os direitos de propriedade dependem de um Estado que esteja disposto a tributar e gastar”.<sup>75</sup> Contudo, aqueles que têm menos dinheiro, costumam a depender mais dos serviços públicos, tais como educação e saúde.

Nesse contexto, a capacidade contributiva vincula-se ao princípio da solidariedade social, posto que os indivíduos que mais dependem dos serviços públicos, não possuem capacidade de arcar com seu custeio, enquanto aquelas que menos utilizam, possuem capacidade econômica de custeá-lo, assim, há de ter uma tributação mais gravosa, de acordo com a riqueza econômica de modo a alcançar a igualdade e demais princípios constitucionais bailados no artigo 3º da Constituição Federal, tais como a redução das desigualdades sociais, erradicar a pobreza e a marginalização, construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Não obstante, existem impostos que devido a sua natureza e técnica de arrecadação aos cofres públicos, não é visível a aplicação do princípio da capacidade contributiva. São os denominados tributos indiretos, a qual, neste trabalho, será debruçado acerca da alíquota da seletividade do ICMS, especialmente, no que tange aos serviços de telecomunicações e energia elétrica.

O ICMS por ser um tributo indireto, comporta a transferência do ônus tributário em que o consumidor final acaba pagando o tributo embutido no preço do produto. Nesse aspecto, não

---

<sup>75</sup>HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos**. 1ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 47.

é clara a aplicação da capacidade contributiva, eis que os sujeitos não são onerados de acordo com sua riqueza.

O indivíduo que arca com o encargo do tributo é denominado contribuinte de fato, o tributo indireto é adicionado ao valor do produto ou serviço comercializado. O ICMS por ser tributo incidente sobre a circulação do produto e serviço, isto é, sobre o consumo, não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte, acabando por gerar uma tributação injusta.

Isto porque, o ICMS é um tributo plurifásico e não cumulativo incidente sobre o consumo, é calculado o valor do produto e embutido nele o valor do tributo e quanto maior o imposto mais caro pagará o consumidor final. Não há formas objetivas de se averiguar a capacidade contributiva dos contribuintes de fato que arcam com o tributo, com isso, não importa nos tributos indiretos a riqueza do contribuinte, pois o destinatário pode ser qualquer pessoa. Assim, independente da camada social, todos sujeitos arcam com o mesmo ônus tributário, o que revela uma situação não isonômica, posto quem tem mais dinheiro paga o mesmo valor de quem não tem.

Em decorrência disto, a fim de minimizar os efeitos do ônus tributário sobre determinados serviços e produtos, a Constituição Federal, no art. 155, § 2º, III, dispõe que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, criando o chamado princípio da seletividade, sendo em menores proporções, um desdobramento do princípio da capacidade contributiva. Isto significa que a tributação deve ser seja inversamente proporcional à essencialidade do produto, a qual o produto mais essencial a sociedade, como produtos de cesta básica, consumido por todas as classes, deve incidir uma carga tributária menor que os produtos supérfluos.

Tal técnica é realizada por meio da diferenciação de alíquotas dos produtos, em que os produtos e serviços essenciais poderão ter suas alíquotas reduzidas dos produtos supérfluos. Patrícia Brandão, em seu artigo “o princípio da capacidade contributiva”, explica que não se sabe, de fato, quem será o verdadeiro contribuinte, mas presume-se que aquele que compra produtos da cesta básica tem menor condições de contribuir com o Fisco do que aquele que

compra diversos perfumes e cosméticos variados. O que é aferido é a capacidade para o consumo.<sup>76</sup>

Nesse sentido, Eduardo Sabbag, explica que ricos ou pobres pagam, na mesma proporção, o valor do bem ou serviço adquirido:

É indubitável que os impostos indiretos, particularmente, tendem à regressividade, pois os consumidores, ricos ou pobres, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção, em relação ao valor do bem ou serviço adquirido, independentemente de suas capacidade de contribuição.<sup>77</sup>

Conforme Cesar Roxo Machado o sistema tributário do Brasil é injusto porque acentua a concentração da renda, ao invés de diminuí-la. Na reportagem, cita-se o tributo incidente sobre o consumo.<sup>78</sup>

O princípio da seletividade visa atingir o princípio da igualdade, de maneira a dar acessos aos mais necessitados aos produtos essenciais, para tanto, há uma redução na alíquota para que os impostos sejam menores, reduzindo o preço do produto comparado àqueles não essenciais, os quais, são taxados com maior rigor.

Portanto, o princípio da seletividade aplicado aos tributos indiretos, é uma forma pela qual se busca concretizar materialmente a capacidade contributiva, isonomia e justiça fiscal. Contudo, alguns serviços e produtos essenciais a sociedade foram por muito tempo taxados com alíquotas majoradas, ignorando completamente tal princípio, colocando contribuintes em situações desiguais, é o caso tratado aqui dos serviços de telecomunicações e energia elétrica.

Tais serviços, até pouco tempos atrás, eram taxados como supérfluos, apesar de evidentemente essencial a população, posto que hodiernamente, não se é possível viver de forma digna sem luz ou sem internet, por exemplo, serviços e produtos essenciais para realizar atividades diárias, até mesmo, trabalhar.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 714.139 (Tema 745), determinou a aplicação da alíquota ordinária sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação, posto que “a energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da

<sup>76</sup> PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4138>>. Acesso em: 5 dez. 2022.

<sup>77</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

<sup>78</sup> WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. **Agência Senado**, 25 de maio de 2021. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>>. Acesso em: 01 de dez. de 2022.

seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquele incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade”.

Pelo exposto, infere-se que o princípio da capacidade contributiva busca promover igualdade tributária. Ocorre, no que tange aos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, tal sistema acarreta em inconstitucionalidades, por muitas das vezes, como foi o caso dos serviços de telecomunicações e energia elétrica, acentua a desigualdade, posto que quem tem maior poder aquisitivo, tem acesso ao básico, como luz, internet, podendo efetuar trabalhos específicos que demandem o uso da internet, bem como utilizar aparelhos domésticos, ao passo que pessoas em condições miseráveis, não possuía acesso tais serviços básicos, restando clara a situação de desigualdade.

Ao longo do trabalho, será tratado mais a fundo as repercussões de tal decisão.

## 2.2. Seletividade do ICMS

Conforme discorrido acima o princípio da seletividade é aplicado nos tributos indiretos como forma de implementar o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, impera a ideia de que a seletividade também é um meio de se obter a justiça fiscal.

De acordo com o Dicionário Aurélio a palavra seletividade significa qualidade ou característica de seletivo. Ela advém de seleção e traduz o ato ou efeito de selecionar escolha criteriosa e fundamentada. No Direito Tributário, a seletividade se apresenta como um princípio, sendo ele a possibilidade de o legislador ou o constituinte elevar ou diminuir a as alíquotas de um tributo, interferindo na carga tributária, em razão de um critério anteriormente verificado, no presente caso, o da essencialidade dos bens e serviços, a qual será abordado no próximo tópico. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado classifica “seletivo é o mesmo que selecionador, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios”.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n.155, p. 49-50, ago. 2008.

O princípio da seletividade foi implementado, como isenção, no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição de 1946, havendo previsão também no Código Tributário Nacional, contudo, apenas disciplinava o IPI. A Constituição Federal de 1988 ampliou a aplicação desse princípio ao ICMS e atualmente ele tem aplicação ao IPI, ICMS e ao ISSQN.

Conforme explica Rachel Benedetti Moreira e Ana Carolina Marques de Goes, em seu artigo “A capacidade contributiva e os impostos indiretos”, os tributos indiretos não levam em conta o que ganham, mas tão somente o que se consome, com isso, eles prejudicam a camada social mais desprivilegiada, que acaba arcando com elevada tributação indireta.<sup>80</sup>

Nesse tocante, o Mestre João de Souza Alho Neto, no artigo “Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica”, cita Ricardo Lobo Torres aduzindo que a disposição de imputar a regra da seletividade para os dois principais tributos incidentes sobre o consumo, em especial ao ICMS a partir da Constituição de 1988, está no desiderato de efetivar os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, sendo este corolário daquele,<sup>81</sup> dado que seria impossível aplicar esses princípios de forma direta, tal qual ocorre no Imposto de Renda, por exemplo, pois abarcaria inúmeros e indeterminados contribuintes consumidores.<sup>82</sup>

Discorre a doutrina que a seletividade nos tributos indiretos é um meio de se atingir o princípio da capacidade contributiva nos tributos indiretos. Na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu ressalta que a seletividade consagra o princípio da capacidade contributiva, sendo obrigatória sua observância sobre os bens ou serviços de primeira necessidade.<sup>83</sup>

Com isso, a aplicação da seletividade nos tributos indiretos é o meio pela qual se concretiza a capacidade contributiva, a qual será aferida mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação.<sup>84</sup>

---

<sup>80</sup> MOREIRA, Rachel Benedetti e GOES, Ana Carolina Marques de. A capacidade contributiva e os impostos indiretos, **ETIC - Encontro Toledo de Iniciação Científica - ISSN 21-76-8498**, v. 11, n. 11, 23 dez. 2015.

<sup>81</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II, p. 337.

<sup>82</sup> NETO, João de Souza Alho. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual - ISSN 1982-0496**, São Paulo, n.39, p. 208-232, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/seletividade-em-funcao-da-essencialidade-icms-e-energia-eletrica/>. Acesso em: 05 de dez. 2022.

<sup>83</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 585.

<sup>84</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 168.

Torna-se claro, que o objetivo do princípio da seletividade é mesmo que de maneira indireta, aproximar-se da aplicação da capacidade contributiva dos consumidores, de modo a diferenciar as alíquotas dos produtos essenciais que, por sua vez, são consumidos por todas as classes sociais, devendo estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária.

Não obstante, o doutrinador Humberto Ávila tece críticas a conceituação da seletividade como um desdobramento da capacidade contributiva, pois, para ele, aquela seria a “concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade humana”. Explica o autor que se a seletividade incorresse da capacidade contributiva existiria uma contrariedade à ordem lógica do significado normativo desta última, que se iniciaria apenas depois do consumo pelo sujeito passivo.<sup>85</sup>

É possível aduzir, portanto, que a seletividade é um meio pela qual se busca atingir a isonomia nos tributos indiretos, tal qual o ICMS, adequando o ônus tributário a capacidade econômica do contribuinte de fato. Isso ocorre porque, a princípio, os produtos considerados essenciais deveriam ter seu gravame tributário reduzido, enquanto os produtos supérfluos, consumidos geralmente por quem demonstra maior capacidade contributiva, encontra-se apto a ter imputada contra si carga tributária mais elevada.

Ainda, é sabido que o ICMS possui função primordial arrecadatória, isto é, função fiscal, contudo, atinge finalidades extrafiscais também, como é o caso da seletividade em que se busca reduzir desigualdades tratando de modo a dar acesso aos mais pobres aos produtos essenciais como cesta básica ou quando o imposto estimula (ou desestimula) condutas em alguns casos, sendo exemplos marcantes o desincentivo ao fumo e às bebidas alcoólicas que apresentam efeitos nocivos à saúde humana.

Disposto no art. 155, § 2º, inciso III da Carta Magna, o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, ao passo que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, conforme o art. 153, § 3º, I da CF/88. Assim, verifica que a regra da seletividade se traduz de forma distinta para ambos os impostos.

Sobre esse ponto, há divergências na doutrina, de modo que Aliomar Baleeiro e Roque Antonio Carrazza entendem que o poder do ICMS possui um caráter imperativo de dever ser.

---

<sup>85</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 458.

Para Aliomar Baleeiro:

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.<sup>86</sup>

Roque Antonio Carrazza aduz que “poderá equivale juridicamente a um peremptório deverá”<sup>87</sup>, traduzindo que “o ICMS deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.<sup>88</sup>

Em contrapartida, Hugo de Brito Machado elucida:

Esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa. Entretanto, se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria. O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquotas mais baixas, e a menos essencial, cuja graduação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas. Sempre, evidentemente, observado os limites fixados pelo Senado Federal.<sup>89</sup>

Assim, verifica-se que o legislador estadual só terá dois caminhos: instituir alíquotas uniformes ou diferenciá-las de forma seletiva, sendo aplicado como único parâmetro a essencialidade do produto ou mercadoria.

### 2.3. Seletividade em função da essencialidade

Essencialidade é característica ou condição daquilo que é essencial. Essencial, por sua vez, é tudo aquilo que é indispensável e necessário, e dependendo de sua natureza, certos bens ou serviços são de mais essencialidade que determinados outros.

Conforme exposto no tópico acima, a Constituição Federal dispõe que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Contudo, ela não taxa

<sup>86</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forence, 2006, p. 436.

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 537.

<sup>88</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 538.

<sup>89</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 379.

os produtos e serviços que são essenciais e devem ter sua tributação menos gravosa, ficando a cargo do legislador estadual fazer tal distinção.

Rosane Beatriz J. Danilevicz define bem essencial como não só aquele que atende necessidades biológicas básicas, mas também o exigível para assegurar a adequada integração social do cidadão, com mínimo à dignidade humana.<sup>90</sup>

Para Aliomar Baleeiro, a essencialidade:<sup>91</sup>

Refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros.

Nycole Salles Sampaio, em seu artigo “Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica” trilha um caminho conceitual relativamente semelhante, defendendo a ideia de que:

Existem produtos e serviços que são mais ou menos essenciais à vida humana. Não se deve supor que bens essenciais são apenas os indispensáveis à vida humana biológica, abrangem-se também os bens e serviços que proporcionem ao homem uma vida social digna. Portanto, o princípio basilar que deve acompanhar a essencialidade é o princípio da dignidade humana, sendo este um valor moral inerente a todo ser humano e um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, apresentando-se como elemento referencial para interpretação de normas jurídicas.<sup>92</sup>

Assim, pode-se perceber que há relação entre o conceito de essencialidade e o mínimo existencial, posto que se considera essencial os produtos e serviços fatos geradores do ICMS que proporcionem o mínimo existencial a população. Isto abrange os objetos e serviços que são indispensáveis para ser ter uma vida digna.

Nesse ínterim, os serviços e produtos quando estabelecidas alíquotas diferenciadas pelo legislador – sendo isto que ocorre nos estados brasileiros – deverão ser guiadas pela essencialidade de tal produto e serviço para se ter uma vida digna, seja biológica, seja social. Com isso, as alíquotas deverão ser graduadas de modo que os produtos de primeira necessidade tenha sua carga tributária reduzida, tornando o produto menos custoso e mais acessível, em detrimento dos produtos considerados supérfluos que atendem ao consumo de poucos, geralmente de classes mais abastadas.

<sup>90</sup> DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 3, p. 229-245, jan./abr. 2009.

<sup>91</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 90

<sup>92</sup> SAMPAIO, Nycole Salles. Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual – ISSN 1415-8124 e-ISSN 2595-6280**, São Paulo, n. 41, 2019.

Importante explicar que o doutrinador Ruy Barbosa Nogueira defendeu que a seletividade deveria estar voltada à “natureza principal do produto e a sua principal finalidade”, cabendo ao legislador dosar conforme a finalidade do bem. Para ele, deveriam existir quatro faixas de alíquotas: a primeira, de alíquota zero ou ínfima, para os produtos de consumo popular; a segunda, proibitiva, para os artigos viciantes ou indesejáveis; a terceira, “comportável”, para os artigos de luxo ou dispensáveis; e a quarta, moderada, para as matérias-primas.<sup>93</sup>

Henry Tilbery aprofunda-se mais no tema, quando, em artigo publicado em 1990 a convite de Ruy Barbosa Nogueira, estabelece que o conceito de ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas, tais como alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico, mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Em consequência disto, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço, de acordo países, regiões e tempo, isto é, grau de civilização e tecnologia.<sup>94</sup>

À vista do exposto, infere-se que o conceito de essencialidade varia conforme o tempo e espaço, sendo mutável de acordo com as necessidades do ser humano em sua época. No Brasil, o critério da essencialidade, conforme já explanado acima, busca aproximar-se de uma justiça fiscal, de modo a nivelar as diferenças existentes sobre o consumo, bem como se materializa como instrumento para alcançar objetivos e valores constitucionais, em especial da erradicação da pobreza e da marginalização e a garantia do desenvolvimento nacional.

Com isso, presume-se que os produtos tais como remédios, alimentos de cesta básica, materiais escolares, peças básicas de vestuário, bem como serviços de fornecimento de gás natural, de energia elétrica e telecomunicações, devem ocupar lugar na categoria de bens essenciais e terem suas alíquotas reduzidas em comparação aos bens supérfluos.

Contudo, há distorções do que é considerado “essencial” nas legislações estaduais, pode-se dizer, que até há um descaso pelo legislador estadual com o princípio da seletividade, a qual, até pouco atrás, estipulava alíquotas elevadas de ICMS sobre a circulação de energia elétrica e serviços de telecomunicação. Pode-se citar, como exemplo, com base nas as Leis nº 2.657/1996

---

<sup>93</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 4.<sup>a</sup> Ed. São Paulo: IBDT, 1976, p. 107.

<sup>94</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, 1990, p. 3.030.

e nº 4.056/2002, o Estado do Rio de Janeiro, cuja alíquota era até 32% de ICMS sobre a circulação de energia elétrica e serviços de telecomunicação, enquanto a circulação de cerveja e de refrigerantes são tributadas no patamar de 20% e 18%, respectivamente.

Tal cenário, vem sendo alterado, após o julgamento do Tema 745 (RE 714.139) pelo Supremo Tribunal Federal, a qual, determinou a aplicação das alíquotas ordinárias dos respectivos Estados para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicação. Contudo, alguns estados ainda não alteraram suas legislações de modo a adequar com o entendimento firmado pela Suprema Corte. Tal decisão e seus desdobramentos serão analisados no próximo capítulo.

Vale dizer que a não observância de comando constitucional da seletividade em função da essencialidade resulta na supertributação de operações necessárias e importantes à coletividade e na subtributação de atividades supérfluas. Sobre isso, Hugo de Brito Machado dispõe que os Estados:<sup>95</sup>

Interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação.

Ao estipular alíquotas elevadas para produtos evidentemente essenciais e necessários a população, onera-se as pessoas menos favorecidas da sociedade em detrimento das mais abastardas com maior capacidade contributiva, já os serviços de telecomunicações e energia elétrica, a qual hoje são utilizados para realização de diversas tarefas do dia a dia e execução de diversos trabalhos sofrem um aumento em seu preço final, tornando-se menos acessível ao contribuinte de fato.

Isto posto, o controle jurisdicional no presente caso é imperativo, pois evidencia-se que o legislador estadual impõe alíquotas visando arrecadação aos cofres público, ignorando completamente a essencialidade dos produtos quando da aplicação da seletividade.

---

<sup>95</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013, p. 372.

## 2.4. Essencialidade da energia elétrica e serviços de telecomunicações

A energia elétrica e os serviços de telecomunicação alteram demasiadamente o modo como os indivíduos vivem hoje em dia. Isso é visto em atividades do dia a dia, a qual, os serviços fornecidos de telecomunicações são utilizados para realização do trabalho, em muitos casos, sendo ele o meio de fornecer um serviço e sua mão de obra. Cita-se, como exemplo, o uso do Google como ferramenta de trabalho, a qual, sem o fornecimento dos serviços de telecomunicações não seria possível valer-se da ferramenta.

No que se refere a energia elétrica, ela constitui-se também como um bem essencial a vida moderna, posto que sem eletricidade, não se faz uso dos serviços eletrodoméstico que fazem parte da vida cotidiana da população.

O artigo “Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica” de Nycole Salles Sampaio, exemplifica muito bem a questão quando diz que sem a energia não seria possível o uso de geladeiras, para se conservar boa parte dos alimentos, bem como não seria possível manter hospitais que prestam serviços indispensáveis à população, sendo a energia elétrica necessária não apenas para uso residencial ou empresarial, mas imperioso para o desenvolvimento socioeconômico do país.<sup>96</sup>

Hugo de Brito Machado, sob a mesma linha de raciocínio, afirma que “sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal”.<sup>97</sup>

Assim, é de simples compreensão a essencialidade da energia elétrica tanto para o consumidor final, sendo este o contribuinte de fato e o contribuinte de direito, posto que ela é utilizada como insumo para produção de diversos produtos e serviços. Além disso, é forçoso dizer que no mundo moderno, é impossível viver sem energia elétrica, já que não há vida digna sem eletricidade, iluminação e eletrodomésticos.

Ressalta-se que transportes públicos, como o metrô, também dependem de energia elétrica para circular. Diante disso, é evidente que não há vida digna sem energia, sendo, portanto, um artigo de necessidade.

---

<sup>96</sup> SAMPAIO, Nycole Salles. Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual – ISSN 1415-8124 e-ISSN 2595-6280**, São Paulo, n. 41, 2019.

<sup>97</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 73, 2000.

Nesse contexto, a Lei nº 7.783 (Lei de Greve), define como serviços essenciais a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, os quais ficam resguardados a continuidade de seu fornecimento até em decorrência de greve. Além disso, foi instituído o Decreto 7.520, a qual criou-se no Brasil o programa “Luz para Todos”, cujo objetivo era dar condições para os menos favorecidos de ter acesso a energia elétrica em suas residências tal bem.

Outrossim, não diferente da energia elétrica, os serviços de telecomunicações também são essenciais a toda população e importantes para se uma vida digna. É de notório saber que se utiliza dos serviços de telefonia e internet a todo momento no mundo moderno, seja para lazer, mas também como um forte instrumento de trabalho.

Majoritariamente, no período de pandemia da Covid-19, a qual as pessoas mantiveram-se mais em suas residências, bem como foi instaurado em muitas empresas e cooperativas o teletrabalho, de modo que os serviços de telecomunicações foram essenciais para manutenção da mão de obra, conseqüentemente, da máquina pública.

Corroborando o argumento acima, a TIC Domicílios, realizou pesquisa pelo Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br), a qual, concluiu que o uso da internet no Brasil cresceu em 2020, passando de 74% para 81% da população, o que representa 152 milhões de pessoas.

Importante citar que Alexandre Barbosa, responsável pela pesquisa, explicitou que:

Em 2020 houve uma aceleração do uso da rede entre parcelas mais vulneráveis da população. Apesar do maior alcance da Internet no Brasil, os indicadores apontam a persistência das desigualdades no acesso, com uma prevalência de usuários de classes mais altas, escolarizados e jovens.<sup>98</sup>

Com isso, o acesso aos serviços de telecomunicações é de extrema necessidade para a população, especialmente, quando se pensa em comunidade carente. Logo, pode-se destacar que a majoração da alíquota de tais serviços encarece o valor, dificultando seu acesso a toda a população, principalmente, os mais pobres, retardando os processos de inclusão social.

Para Nycole Salles Sampaio, no artigo “Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica”:

---

<sup>98</sup> BARBOSA, Alexandre. Cresce o uso de Internet durante a pandemia e número de usuários no Brasil chega a 152 milhões, é o que aponta pesquisa do Cetic.br. **Cetic.br**. 18 ago. 2021. Disponível em: <<https://cetic.br/en/noticia/cresce-o-uso-de-internet-durante-a-pandemia-e-numero-de-usuarios-no-brasil-chega-a-152-milhoes-e-o-que-aponta-pesquisa-do-cetic-br/#:~:text=do%20Cetic.br->>>. Acesso em: 08 de dez. 2022.

Hoje, não há como imaginar tributar com alíquotas iguais uma bolsa de certa marca famosa, que apenas pessoas com alto poder aquisitivo teriam acesso, com produtos da cesta básica, por exemplo. Assim, deve-se seguir o direcionamento da necessidade e vinculação do legislador à adoção da seletividade do imposto discutido, mesmo que aparentemente se tenha certa facultatividade.<sup>99</sup>

Ocorre que, na realidade, o Legislador Estadual faz o mau uso de sua discricionariedade, aplicando alíquotas majoradas em produtos evidentemente essenciais tais como a energia elétrica e serviços de telecomunicações, de modo a classificar estes bens como supérfluos visando arrecadação para os cofres públicos, contudo, sem levar em consideração os anseios da população, principalmente os mais necessitados.

Em resposta ao problema acima, o Supremo Tribunal Federal, em 2021, no RE 714.139 (Tema 745) decidiu pela inconstitucionalidade das 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.

Diante disso, o STF exerceu um papel fundamental para demonstrar, mesmo que indiretamente, a evidente inconstitucionalidade de diversas normas estaduais que exigem alíquota de ICMS majorada para os mesmos fatos gerados de energia elétrica e serviços de telecomunicação, garantido a efetivação do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto/serviços. Com isso, será analisado tal julgado, bem como sua aplicabilidade nas legislações estaduais e seus efeitos.

### **3. ESTUDO DE CASO: A POSIÇÃO DO STF NO JULGAMENTO DO RE 714.139 (TEMA 745)**

#### **3.1. Breve síntese da controvérsia**

Cinge, a controvérsia da questão, no fato de que os Estados-Membros da federação, utilizando-se de sua discricionariedade quanto a aplicação da seletividade do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), adotava alíquota majorada para os serviços de telecomunicações e energia elétrica.

---

<sup>99</sup> SAMPAIO, Nycole Salles. Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual** – ISSN 1415-8124 e-ISSN 2595-6280, São Paulo, n. 41, 2019.

A Lojas Americanas, grande rede varejista brasileira, impetrou Mandado de Segurança contestando a alíquota aplicada de ICMS na energia elétrica e nos serviços de telecomunicações pelo Estado de Santa Catarina.

A Lojas Americana fundamentou suposto desrespeito aos princípios da isonomia e seletividade em função da essencialidade, uma vez que a Lei Catarinense (Lei Estadual n. 10.297, de 1996) aplica alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para o ICMS na energia elétrica e serviços de telecomunicações, enquanto a alíquota ordinária estadual remonta à casa de 17% (dezesete por cento), caracterizando um tratamento discriminatório. Requereu a aplicação da alíquota comum sobre a circulação de energia elétrica e prestação de serviços de telecomunicações, bem como a declaração do direito de repetir os indébitos tributários dos valores recolhidos com alíquota majorada nos últimos dez anos.

A Procuradoria-Geral do Estado (PGE), por outro lado, alegou impossibilidade jurídica do pedido, posto que violaria a separação dos poderes, já que o Poder Judiciário estaria atuando como legislador positivo. Além disso, argumentou não haver vício na alíquota majorada de ICMS, pois foi um ato discricionário do legislador catarinense, a qual teria a faculdade de submeter-se ou não à regra da seletividade, conforme preceitua a Constituição Federal.

Baseados no parecer ministerial, em sede de primeira instância, bem como em sede recursal, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina denegaram a segurança pleiteada, acatando a tese da Procuradoria Geral de Santa Catarina, sob a fundamentação de que não ficou demonstrada a violação a seletividade, bem como destacou que a seletividade do ICMS, na forma do art. 155, § 2<sup>a</sup>, III da Constituição Federal de 1988, trata-se de uma faculdade do legislador, não imperatividade.

Ressalta-se que a Corte, em sede recursal, afastou o argumento da ilegitimidade ativa do consumidor final, também fundamentou sua decisão no reconhecimento do caráter extrafiscal do ICMS-energia elétrica em alíquota elevada para mitigar o desperdício do produto e evitar interrupções na distribuição da energia.

Para o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, não foi violado o princípio da seletividade, pois a diferenciação das alíquotas com base no consumo, visava promover a igualdade tributária e a capacidade contributiva. Deste modo, a aplicação de alíquotas menores (12%) para consumidores residenciais de até 150kWh e para produtores e cooperativas rurais naquilo que não ultrapassar 500kWh atendia o critério da essencialidade do princípio da seletividade. Por outro lado, a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações estaria

voltada os consumidores que consumiam em menor escala tais bens e serviços, ou estariam localizados em áreas rurais.

Com efeito, essa não foi análise feita pela Suprema Corte, posto que a seletividade em função da essencialidade, diferentemente da capacidade contributiva, não é possível haver uma análise capacidade econômica do contribuinte de forma individualizada, a seletividade em função da essencialidade é baseada no coletivo, a qual os produtos essenciais ao homem para se ter uma vida digna devem ter suas alíquotas reduzidas em comparação aos produtos supérfluos.

João de Souza Alho Neto, em seu artigo “Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica” explica que um produto quando de consumo mais seletivo, implica sua menor disponibilidade no mercado e, em regra, seu consumo se dá por classes mais abastadas da sociedade, o que justifica a inserção de alíquotas elevadas sobre o consumo, em apreço à capacidade contributiva.<sup>100</sup>

Sob o mesmo raciocínio, o autor diz que não é possível graduar a faixa de alíquota do ICMS em relação ao nível de consumo ou ao perfil do consumidor, pois não é a ele que a seletividade estabeleceu o parâmetro da essencialidade, mas sim ao produto ou serviço.

Com isso, não é possível o julgador se valer do argumento de que as alíquotas majoradas para o consumo de energia elétrica e serviços de telecomunicações presta para reduzir o consumo e reduzir o impacto na distribuição, pois a extrafiscalidade não opera de tal forma, o legislador deve embasar e fundamentar na norma sua intenção e finalidade, o que não foi feito no caso dos bens e serviços objeto desse trabalho.

Dessa forma, em 2014 o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria no sentido de que cumpre à Corte Superior “definir a espécie, sobretudo o alcance do disposto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal”, ainda mais levando em consideração que o “quadro é passível de repetir-se em inúmeros processos considerada a prática de alíquotas diferenciadas quanto a energia elétrica e serviços de comunicação”.

---

<sup>100</sup> NETO, João de Souza Alho. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual - ISSN 1982-0496**, São Paulo, n.39, p. 208-232, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/seletividade-em-funcao-da-essencialidade-icms-e-energia-eletrica/>. Acesso em: 05 de dez. 2022.

Figuraram como *Amicus Curiae* todos os Estados da Federação e o Distrito Federal, bem como o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal – SINDITELEBRASIL, tendo em vista a repercussão nacional do tema.

Em 2021, foi finalizado o julgamento de mérito do Recurso Extraordinário (RE nº 714.139), a qual, fixou-se tese de que uma vez adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao ICMS, as alíquotas incidentes sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação não poderiam ser superiores à alíquota aplicável às operações em geral, considerada a essencialidade de tais bens e serviços. Isto é, se, em determinado estado, a alíquota ordinária de ICMS é de 17%, as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação devem ser tributados com uma alíquota igual ou inferior, mas jamais com uma alíquota superior, haja vista que se trata de bens e serviços essenciais, concluindo-se, portanto, que o bem e serviço essencial não pode sofrer uma tributação mais intensa do que aquela ordinariamente praticada.

O plenário da Suprema Corte modulou os efeitos da decisão para que ela possa produzir efeitos a partir do início de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até 05/02/2021, data do início do julgamento do *leading case*.

### 3.2. Da análise da decisão do STF no julgamento do RE 714.139 (Tema 745)

O julgamento do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral de nº 714.139 (Tema 745) pelo Supremo Tribunal Federal pode ser considerado um marco importante para a consagrar em concreto a seletividade em função da essencialidade. Isto porque, apesar do texto constitucional ser claro quanto a observância ao critério de essencialidade quando da aplicação da seletividade (art. 155, § 2º, III da CF/88), os Estados utilizam-se de sua discricionariedade, justificando-se na oportunidade e conveniência para descumprir tal princípio constitucional.

Para além da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, que será tratado neste capítulo mais à frente, os votos dos ministros demonstram o controle jurisdicional quando a discricionariedade estatal extrapola os limites previstos na Carta Magna.

Nessa linha, considerando que os Ministros Dias Toffoli, Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Nunes Marques, Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber votaram no mesmo sentido que o Relator Marco Aurélio, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes,

Gilmar Mendes e Roberto Barroso, para a presente monografia será utilizado justamente tais votos como objeto de estudo. A partir disso, serão analisadas todas as controvérsias, entendimentos conceituais e legais e, sobretudo, a interpretação dos ministros sobre o conceito do princípio da seletividade em função da essencialidade.

Para além do relatório, o Ministro relator esclareceu, estarem presentes os requisitos pressupostos de recorribilidade. Inicialmente, diferenciou seletividade do ICMS do IPI, a qual considera que as expressões “deverá” e “poderá ser” revestem-se de significados unívocos, no que o Direito, como ciência, possui princípios, institutos, expressões, vocábulos com sentido próprio. Para o Relator, na pureza da linguagem está o entendimento.

Com base nos ensinamentos de Roque Antonio Carraza, o Ministro Marco Aurélio explana que adotada a seletividade do ICMS, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Nessa esteira, surge, então, a contrariedade à Constituição Federal, uma vez considera inequívoco tratar-se a energia elétrica e as telecomunicações de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade.

Como fundamento, cita que a utilidade social dos setores de energia elétrica e telecomunicação é revelada na própria Constituição Federal,<sup>101</sup> em que foram alçados à condição de serviços públicos de competência da União. No mesmo sentido, também foram considerados essenciais pela Lei de Greve (Lei nº 7.883/1989).<sup>102</sup>

Continua o mesmo argumento, apontando que o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, mediante pesquisa nacional contínua por amostra de domicílios, revelou a presença de energia elétrica em 99,8% das residências<sup>103</sup> e que a Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel sinaliza que 98,2% da população brasileira tem acesso à telefonia

---

<sup>101</sup> Constituição Federal de 1988:

Art. 21. Compete à União:

XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95)

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

<sup>102</sup> BRASIL. **Lei n. 7.783**, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais [...]. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 127, n. 122, p. 10561-10562, 29 jun. 1989.

<sup>103</sup> CORREA, R. C. F. Domicílios brasileiros. **IBGE - Educa | Jovens**. Disponível em: <<https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domicilios-brasileiros.html>>. Acesso em: 08 de dez. 2022.

e à internet móvel.<sup>104</sup> Ressalta que o contexto pandêmico veio a confirmar a pertinência de tais serviços, que foram cruciais para prestação de demais atividades importantes, como saúde, educação e prestação jurisdicional.

Brilantemente pontua ser autoevidente a importância dos bens discutidos nos estabelecimentos industriais e comerciais, pois na dicção de Hugo de Brito Machado Segundo, “sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal”.<sup>105</sup>

Nas palavras do relator:

São setores de demanda predominantemente inelástica, ante a indispensabilidade. O acréscimo na tributação não gera realocação dos recursos, porquanto insubstituíveis os itens. Daí a necessária harmonia com o desenho constitucional, presente a fragilidade do contribuinte frente à elevação da carga tributária. Conforme fiz ver no julgamento do recurso extraordinário nº 1.043.313, pleno, relator ministro Dias Toffoli, “a corda não pode arrebentar do lado mais fraco”.

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.<sup>106</sup>

Além dos argumentos acima elencados, o Ministro Marco Aurélio diz: “É hora de perceber que não há espaço para a sanha arrecadatória dos entes federados no que se sobreponha aos limites previstos no ditame maior”.

Não acata o argumento do Fisco quanto o cumprimento do princípio da isonomia quando da fixação da alíquota de 12% a energia elétrica para consumidores domiciliares e produtores ou cooperativas rurais, limitado o consumo a 150Kw e 500Kw, posto que se faz em jogo política fiscal do legislador voltada a consumidores com menor potencial econômico.

Indaga qual seria o referencial para aferir-se a capacidade contributiva sendo o ICMS um tributo indireto? Para ele, a capacidade para contribuir é revelada a partir do consumidor dos bens e serviços, na condição de contribuinte de fato, uma vez ser a ele atribuído o ônus fiscal.

Com isso, votou pela procedência parcial do recurso interposto de modo a reconhecer o direito das Lojas Americanas ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e

---

<sup>104</sup> NASCIMENTO, Luciano. Telefonia celular alcança 98,2% da população brasileira. **Agência Brasil**, Brasília, 06 set. 2018. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-09/telefonica-celular-alcanca-982-da-populacao-brasileira>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

<sup>105</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 73, 2000.

<sup>106</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139. Diário da Justiça: Brasília, DF, 15 mar. 2022, p. 04.

serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei estadual nº 10.297/1996, bem como enfocando a seguinte tese: “Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”.

Infere-se, do brilhante voto do Ministro Marco Aurélio que não restam dúvidas quanto à indispensabilidade da energia elétrica para a sociedade atual, tanto no âmbito domiciliar como no comercial e no industrial. E, é justamente por se tratar de um item de primeira necessidade, que o Estado precisa criar mecanismos para tornar tais itens mais acessíveis a sociedade.

O Ministro Alexandre de Moraes, em sequência, divergiu do Ministro Relator, argumentando que a legislação catarinense adotou não apenas o princípio da essencialidade do bem, mas considerou também o da capacidade contributiva para, reconhecendo a essencialidade da energia elétrica, graduar as alíquotas com base no consumidor final e auferindo o nível de consumo do bem.

Isto porque, o legislador catarinense adotou alíquota reduzida (12%) para aqueles consumidores que possuem consumo reduzido (até 150Kwh mensais para usuários domiciliares, e 500Kwh mensais para produtores rurais e cooperativas rurais redistribuidoras até o limite de 500Kwh mensais por produtor), a respeito dos quais presumiu-se menor capacidade contributiva; e alíquota majorada (25%) para os demais consumidores.

Para o Ministro Alexandre de Moraes, não houve violação isonomia tributária, pois não vislumbra tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Fundamenta que ocorreu ao contrário na controvérsia posta diante do tribunal, o tratamento diferenciado foi estabelecido pelo Estado com vistas a equalizar o ônus das operações com energia elétrica, de modo a cobrar mais de quem consome mais e possui maior capacidade contributiva, e cobrar menos de quem consome menos e possui menor capacidade contributiva.

No mesmo sentido, destaca que dado a diversidade socioeconômica não há como estabelecer um critério rígido para a seletividade/essencialidade dos bens sobre os quais incidem o ICMS, devendo, o legislador estadual levar em conta as necessidades e peculiaridades regionais.

Na sequência, considera que o Estado de Santa Catarina também adotou efeitos extrafiscais do ICMS, a fim de incentivar a redução do consumo dos consumidores domésticos – que gozam da alíquota reduzida de 12% caso consumam até 150Kw mensais – e estimular a economia de energia pelos consumidores empresariais, aos quais aplicou uma alíquota maior com a finalidade de desestimular eventuais desperdícios.

Em que pesa tenha divergido da inconstitucionalidade da Lei nº 10.297 do Estado de Santa Catarina referente a energia elétrica, considerou ofensa ao princípio da seletividade/essencialidade do bem a alíquota majorada para os serviços de telecomunicações, a qual argumenta ter o Ente Estadual desconsiderado por completo a essencialidade, sem apresentar qualquer justificativa amparada pela Constituição Federal.

Para o Ministro Alexandre de Moraes o Judiciário não pode determinar quais os produtos devem adotar a alíquota mínima e quais a máxima, matéria afeta à discricionariedade do legislador estadual. Contudo, entende ser pertinente ao Poder Judiciário adequar a legislação estadual ao comando constitucional que estabeleceu o princípio da seletividade, eliminando do ordenamento jurídico eventuais distorções.

Com isso, foi proposta a seguinte tese para o Tema 745 de Repercussão Geral:

- I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva.
- II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem.
- III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS.<sup>107</sup>

Bruna Dandara, em seu artigo “A essencialidade do ICMS no setor elétrico e de telecomunicações”, segue uma linha de entendimento ao contrário do Ministro Alexandre de Moraes. Para ela:

“Assim a essencialidade é o único critério constitucional estabelecido para a aplicação da seletividade, sendo vedado qualquer outro critério que se possa ser cogitado para seu proveito. Tendo, inclusive, quem considere a essencialidade um princípio constitucional, ao incorporar um valor de justiça tributária e atuar como um mecanismo de controle da tributação, além de estabelecer um critério valorativo a ser perquirido”.<sup>108</sup>

<sup>107</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139. Diário da Justiça: Brasília, DF, 15 mar. 2022, p. 30.

<sup>108</sup> DANDARA, Bruna. A essencialidade do ICMS no setor elétrico e de telecomunicações, **Revista Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-nov-24/opinia0-icms-setor-eletrico-telecomunicacoes>>. Acesso em: 08 dez. 2022.

Ainda, considera que os votos dos ministros Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, ao abordar a aplicação da seletividade em virtude da capacidade contributiva, vêm atribuir à seletividade um critério não autorizado pela constituição para sua aplicação, bem como a aplicação de uma seletividade com base na existência de uma alíquota menos gravosa em função do consumo reduzido dessa mercadoria ou serviço, desvirtuaria o princípio da seletividade pelo corpo constitucional.

O Ministro Dias Toffoli, em um primeiro momento, define os termos “seletivo” e “essencialidade”, os quais os conceitua, respectivamente, como “algo é seletivo se é adequado para fazer seleções ou escolhas” e seletividade como o estado indispensável, fundamental, do que não pode faltar. Para ele, tais verbetes são cláusulas abertas e podem ser trabalhadas pelo legislador ordinário com certo grau de liberdade, sem macular, contudo, seu conteúdo mínimo.

Salienta que o texto constitucional não determina qual técnica tributária deve ser utilizada para se efetivar a seletividade em questão, o que significa que ela pode ser concretizada, com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária.

Em seguimento, aborda origem do dispositivo constitucional. Relembra que as constituições anteriores a Constituição Cidadã, não havia previsão expressa quanto à adoção da seletividade no ICMS, antigo ICM. No que se refere ao imposto de consumo sobre energia elétrica, a regra era a exigência de alíquotas uniformes, e a concessão de desonerações até um certo patamar de consumo (pequenos consumos de energia). A legislação do IUEE estabeleceu alíquotas diferenciadas conforme a classe do consumidor de energia elétrica, mantendo desonerações em benefício, entre outros, de pequenos consumidores. Quanto ao imposto de serviços de comunicações, de 1984, também havia medida visando à desoneração de chamadas oriundas de telefones públicos ou semipúblicos.

Importante trazer à baila, que o Ministro Dias Toffoli lembrou em seu voto que o então Deputado Aliomar Baleeiro, na Assembleia Constituinte de 1946, a qual projeto previu, isenção do imposto de consumo os artigos que a lei classificasse “como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de menor capacidade econômica”,<sup>109</sup> após observar que o imposto de consumo vinha, de tempo em tempo, incidindo sobre mais classes de produtos, consignou: “para citar apenas um exemplo de como se faz

---

<sup>109</sup> **Índice Geral das Sessões**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: <[https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1946/1946%20Livro%2010.pdf#page=245](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1946/1946%20Livro%2010.pdf#page=245)>. Acesso em: 12 dez. 2022.

tributação neste país, basta dizer que o tamanco do miserável, do mendigo, do mais pobre, foi atingido pelo imposto de consumo!”<sup>110</sup>, complementando: “também o foram (...) as coisas mais necessárias à alimentação, à moradia, ao vestuário e, até, os medicamentos”.

Sob o mesmo raciocínio, citou Rubens Gomes de Sousa: “(...) a estipulação do que seria mínimo vital isento deveria perpassar pela compreensão das condições sociais, econômicas e até naturais do país. Por exemplo: o que é necessário numa região do País pode não o ser em outra”.<sup>111</sup>

Assim, infere-se que a discussão sobre a tributação dos produtos essenciais para a dignidade humana, sendo estes, garantidor do mínimo existencial sempre esteve presente, o que não impossibilitou o legislador, munido de sua discricionariedade, majorasse a alíquotas de produtos básicos ao ser humano, ignorando completamente o comando constitucional da seletividade em função da essencialidade e o objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional e a igualdade.

Sobre a possibilidade de possibilidade de se graduar o ICMS com base em outros elementos a não ser a essencialidade da mercadoria ou serviço, o Ministro Dias Toffoli considera que o dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos, além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. Cita como exemplo o caso dos tamancos populares, a qual na vigência da Constituição de 1946, gozavam de isenção do imposto de consumo. Para ele, na isenção dos calçados populares houve ponderação das características intrínsecas do bem com a capacidade econômica do consumidor final e, ao cabo, com a justiça fiscal.

Argumenta que a ponderação de suas qualidades intrínsecas com outros elementos, tais como as características sociais de um país altamente desigual, a capacidade contributiva e a função extrafiscal da tributação, deve sempre nortear o legislador em relação à fixação de alíquotas reduzidas de ICMS quando existente a concretização da seletividade, como ocorre com os produtos da cesta básica, os quais indubitavelmente são artigos essenciais, contudo,

---

<sup>110</sup> **Índice Geral das Sessões**. [s.l: s.n.]. Disponível em: <[https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1946/1946%20Livro%2010.pdf#page=245](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1946/1946%20Livro%2010.pdf#page=245)>. Acesso em: 12 dez. 2022.

<sup>111</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 11, p. 34–53, 1948. DOI: 10.12660/rda.v11.1948.10406. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10406>. Acesso em: 11 dez. 2022.

menciona que estados produtores dependem do ICMS sobre produtos agrícolas e abrir mão dessa tributação é algo muito difícil segundo o Ministro.

Sobre esse ponto, de fato, o legislador ao graduar a alíquotas do ICMS ou conceder incentivos deve observar os outros fatores, como condições sociais da população, a qual se destina o consumo do bem e serviço, mas sempre buscando prover a igualdade de modo a garantir que os bens essenciais a promoção da dignidade da pessoa humana permaneça acessível a todos, principalmente aos mais necessitados. Sendo o ICMS um tributo indireto, conforme já discorrido aqui, a efetivação da seletividade em função da essencialidade é uma forma de se buscar a concretização da capacidade contributiva. Contudo, vale frisar que não é possível auferir a capacidade contributiva de forma individual, por isso, o legislador deve priorizar o coletivo quando da observância de outros elementos.

Corroborando o explanado acima, o mesmo Ministro, em seu voto, conclui que, em certos casos, a depender da destinação do produto, sua essencialidade mudaria, tendo presente a manutenção da vida humana. Isto posto, pode-se inferir que a adoção de critério externos ao da essencialidade deve ser sempre a promoção da dignidade humana.

Finaliza tal ponto, afirmando que segundo o IPEA o ICMS é a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros, mas que também pode ter uma função extrafiscal, de modo a induzir comportamentos. Assim, para o Ministro Dias Toffoli o dimensionamento do ICMS, ainda que presente seu caráter seletivo, pode levar em conta diversos elementos.

Para além disto, considera que a constituinte originário conferiu aos legisladores estaduais a discricionariedade para adotarem ou não a seletividade no ICMS. Ao mesmo tempo, entende que, uma vez adotada a seletividade no ICMS, o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço. Assim, para ele, o que é facultativa é a adoção da seletividade no ICMS, e não o critério dessa seletividade.

Fundamenta que adotada a seletividade, deve haver a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade, isto é, a necessidade de consumo com os elementos da capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto.

Adentrando o mérito da questão, o Ministro Dias Toffoli, discorre que a essencialidade da energia elétrica é notória há bastante tempo, cita, como fez o relator, a Lei de Greve (Lei nº

7.883/89), a qual insere como atividades essenciais a produção e a distribuição de energia elétrica.

Notavelmente, cita como exemplo de essencialidade para fundamentar sua decisão, o apagão no Estado do Amapá ocorrido fruto de incêndio na mais importante subestação de energia daquele estado, o que culminou em graves consequências em decorrência da falta da energia elétrica.

Como bem mencionou o eminente julgador, foi necessário criar um gabinete de crise, bem como o Governador do Estado do Amapá de decretar situação de emergência e o Prefeito de Macapá de decretar calamidade pública, eis que a falta de energia ocasionou a falta de água encanada, mineral e gelo, bem como impactou nos serviços de telefonia e internet, impossibilitando a comunicação e a prestação de diversos serviços.

Ainda, as consequências foram tão desastrosas que em razão do apagão, o Presidente do TSE, Ministro Roberto Barroso, teve de adiar as eleições municipais em Macapá, o que foi confirmado pelo Plenário daquela Corte.

Assim, para o Ministro Dias Toffoli, o caso do apagão do Amapá demonstra, efetivamente, a essencialidade da energia elétrica e revela que tal essencialidade independente da classe na qual se encontra o consumidor ou da quantidade de energia elétrica consumida. Para ele, a adoção de medidas de desoneração como a graduação das alíquotas do ICMS pelo consumidor e níveis de consumo com a manutenção da incidência, em nível elevado, do ICMS sobre energia elétrica como a regra, apenas camufla a ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade.

Isto porque, os grupos de consumidores de energia elétrica beneficiados com a alíquota de 12% são ínfimos em comparação com a universalidade daqueles onerados com aquela alíquota elevada de 25%. Na adoção do ICMS seletivo, a referida lei catarinense equiparou a energia elétrica a produtos supérfluos, cobrando, como regra, o ICMS sobre tal bem com alíquota elevada de 25%. São, por evidência, onerados com essa alíquota os consumidores comerciais e industriais; o Poder Público, bem como os consumidores residenciais e rurais cujo consumo supere aqueles limites. Só de maneira excepcional, a lei previu a cobrança desse tributo com menor onerosidade em prol de alguns poucos grupos, o que não concretiza a seletividade do ICMS.

Por tais fundamentos, acompanhou o Relator, Ministro Marco Aurélio, entendendo ser inconstitucional a fixação, para as operações com energia elétrica, de alíquota de ICMS maior do que a das operações em geral.

No que tange aos serviços de telecomunicações, também seguiu o relator de modo a declarar inconstitucional a adoção de alíquotas majoradas de ICMS incidente sobre os serviços de telecomunicação, determinando a aplicação da mesma alíquota adotada para as mercadorias e serviços em geral.

Considerou que a fixação da alíquota de 25% sobre os serviços de telecomunicações pela Lei Catarinense nº 10.297/96 tem grande conexão com o contexto econômico-social existente à época da edição de tal diploma legal, eis que à época que a lei foi editada, os serviços de telecomunicações não eram acessíveis a toda a população, era um caro e adquirido, via de regra, por pessoas e famílias mais afortunadas, e segundo o Ministro, é razoável se presumir que essas tinham maior capacidade econômica, conseqüentemente, tinham condições de honrar com o pagamento do ICMS, tal como dimensionado, embutido no preço do serviço.

Ocorre que como frisou na decisão, com o passar do tempo, as linhas telefônicas se popularizaram no país e as pessoas menos afortunadas (menor capacidade contributiva) passaram a também, paulatinamente, contratar serviços de telecomunicação. Contudo, a legislação catarinenses e de demais outros estados, não acompanhou essa evolução econômico-social, mantendo a tributação desses serviços pelo ICMS com alíquota majorada em relação a alíquota ordinária, sem fazer qualquer distinção. Tornando-se, portanto, inconstitucional.

Pontou o Ministro que a lei questionada no RE 714.139 continuou sendo aplicada, com presunção de constitucionalidade, até os dias de hoje, gerando receitas e expectativa de receitas para o Estado de Santa Catarina.

O Ministro Dias Toffoli também propôs a modulação dos efeitos da decisão para, inicialmente, a partir do início do próximo exercício financeiro, ressaltando as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito, o que depois foi alterado para a partir de 2024. Isso será tratado mais adiante.

É notável que o Ministro Dias Toffoli, em seu voto, trouxe a problemática apresentada para os dias atuais, citando, o caso do apagão do Amapá, a qual de forma incontestável comprova a essencialidade do bem. Frisa-se que em um contexto pandêmico e pós pandemia

da Covid-19, a energia elétrica e os serviços de telecomunicações se mostraram ainda mais vitais para funcionamento da sociedade e prestação de serviços, os quais, sem eles, trabalhos ficaram comprometidos de serem realizados, gerando, conseqüentemente o desemprego.

O Ministro Gilmar Mendes, também pediu vistas dos autos, a qual proferiu seu voto-vista. Inicia o voto refletindo que não é de hoje a inflexão da sociedade brasileira acerca da correção do sistema tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito às incoerências que permeiam o sistema e ao inegável caráter regressivo que o reveste. Aprofunda dizendo que questões como a apresentada no Tema 745, são de suma importância, pois permitem reflexões profundas sobre o sistema atual, à luz do que preconizado pela Constituição Federal.

Sucedee, explanando que o critério da essencialidade na aplicação do princípio da seletividade deve ser lido e interpretado à luz dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Fundamenta que a própria essencialidade concretiza a isonomia material no sistema tributário, pois permite ao ente público diferenciar os produtos tributados a partir de sua natureza, evitando que aqueles forçosamente consumidos por todos sejam tributados no mesmo patamar dos bens supérfluos usualmente consumidos apenas por classes abastadas. Com isso, afasta-se a regressividade do sistema, com a conseqüente potencialização da isonomia material no sistema tributário.

Nesse sentido, aponta que seria contraditório conferir à essencialidade o caráter restritivo, pois ela enquanto critério concretizador da isonomia material na tributação, não pode afastar as próprias premissas normativas de sua existência, especialmente o princípio da capacidade contributiva, um potencializador da justiça fiscal.

Para o Ministro Gilmar Mendes a incidência do princípio da capacidade contributiva em todos os impostos impõe que na aplicação do critério da essencialidade sejam considerados outros fatores além daqueles atinentes à natureza do produto, concretizadores da isonomia material e demais valores constitucionais.

Isto significa não ser cabível a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, com base no critério da essencialidade, em decorrência da exclusão do princípio da capacidade contributiva.

Cita os ensinamentos de Henry Tilbery como forte argumento, a qual o autor em seu livro “O conceito de ‘essencialidade’ como critério de tributação”, admite que o critério da

essencialidade é indissociável tanto da capacidade contributiva quanto de circunstâncias variáveis atinentes ao seu contexto de aplicação.

Pela leitura, ressalta aos olhos o trecho em que o autor afirma que a seletividade sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento de extrafiscalidade, bem como importante fator para atenuar as desigualdades sociais. In verbis:

Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários e liberar forças para investimentos mercedores de apoio. Ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta da redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal.<sup>112</sup>

Nesse sentido, afirma que a essencialidade é um conceito jurídico indeterminado, pois apesar de transmitir a ideia de que a alíquota deve variar conforme a natureza do produto, considerada sua indispensabilidade a sociedade, o campo de espaço do legislador estadual para aplicação de tal princípio é amplo. Por isso, segundo o Ministro, para delimitar o grau de essencialidade da mercadoria, o legislador pode basear na justiça fiscal, no princípio da capacidade contributiva e de outras normas de fundo constitucional, ou mesmo de fatores socioeconômicos.

Por outro, lado ressalva que a discricionariedade do Fiscal em estabelecer cargas tributárias diferenciadas para as diferentes mercadorias, não o exime de observar os parâmetros constitucionais, a qual cabe ao legislador fundamentar na Constitucional Federal sua escolha discricionária das alíquotas estabelecidas, não cabendo ao Poder Judiciário revisitar o exercício de conveniência e oportunidade, mas, sim, verificar se o desenho do sistema tributário nacional delimitado pelo Constituinte foi implementado pelo legislador ordinário.

Após o explanado, concluiu que quanto a energia elétrica o legislador estadual do Estado de Santa Catarina, não desconsiderou o critério da essencialidade, ao contrário, considera que ele agregou elementos que a um só tempo concretizam a capacidade contributiva e estimulam o uso racional da energia elétrica.

Para o Ministro, foi zelado a capacidade contributiva quando da aplicação da alíquota geral de 17% para o consumo domiciliar de energia elétrica (até 150kW), bem como para a energia elétrica destinada ao produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras (observado o

---

<sup>112</sup> TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 10, p. 2969–3035, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2002>. Acesso em: 11 dez. 2022.

limite de 500kW), incide a alíquota de 12%, em detrimento dos consumidores de grande porte. Considera ter o parâmetro acima de consumo objetivamente espelhado a capacidade contributiva e restringido a regressividade do sistema, bem como havido um objetivo legítimo extrafiscal quando do estímulo ao consumo consciente de energia elétrica.

Importante salientar que o Ministro Gilmar Mendes, de maneira análoga ao Ministro Alexandre de Moraes, busca conjugação de um critério para graduação das alíquotas que não respeite a essencialidade das mercadorias ou serviços. Esse entendimento, considerando a discricionariedade do legislador estadual ao aplicar o princípio da seletividade, pode vir desvirtuar o sentido da seletividade enquanto instrumento tributário de manutenção social e garantia do mínimo existencial.

Contrapõe o argumento entendimento acima quanto aos serviços de telecomunicações, a qual considera que o Estado de Santa Catarina, ao aplica diretamente a alíquota de 25% para tais serviços, sem graduar em razão da essencialidade e outras normas constitucionais, fere o princípio da seletividade do ICMS.

Aprofunda sua argumentação, ressaltando que a majoração da alíquota dos serviços de comunicações, reveste-se unicamente de finalidade arrecadatória, contribuindo para a regressividade do sistema que se buscou combater a Constituição Federal com o estabelecimento da possibilidade de aplicação do princípio da seletividade ao ICMS.

Sucedem que os serviços de telecomunicações passaram a integrar a cesta básica de mercadorias e serviços essenciais aos cidadãos, constituindo mecanismo de inclusão social, ativação profissional e integração ao debate público. Ainda, para o Ministro Gilmar Mendes, não é exagero alegar que a dificuldade de acesso a determinados serviços de telecomunicações é causa e característica inequívoca do atraso e das desigualdades sociais que grassam grande parte da sociedade brasileira.

Para comprovar sua posição, traz à baila o conteúdo do Informe nº 77/2021/CPAE/SCP do Gabinete pela Agência Nacional de Telecomunicações, a qual pela leitura, extrai que o Brasil possui um vasto mercado de telefonia, ao passo que possui uma alta carga tributária relativa no setor de telecomunicações. O referido informe, aponta que essa elevada carga tributária tem impactos diretos sobre a eficiência e desempenho do setor de telecomunicações brasileiro.

Ainda, o informe apresenta que alguns estudos apontam o quanto uma carga tributária elevada pode ser um fator inibidor para o desenvolvimento do setor de telecomunicações, uma

vez que acaba se tornando um empecilho para atração de maiores investimentos, além de contribuir para a elevação dos preços finais do serviço junto aos consumidores.

Assim, conclui que é inconstitucional normatização estadual que majora a alíquota de serviço essencial, desconsiderando integralmente a natureza indispensável do serviço e a teleologia do parâmetro constitucional.

Com isso, o Ministro Gilmar Mendes acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes para dar parcial provimento ao recurso extraordinário, apenas para afastar a alíquota de 25% incidente sobre os serviços de comunicação, aplicando-se a alíquota do ICMS prevista pelo Estado de Santa Catarina para as mercadorias e serviços em geral (art. 19, inciso I, da Lei 10.297/1996).

Em seu voto, o Ministro Edson Fachin, acompanhado Ministro Marco Aurélio, contudo divergiu dos demais Ministro quanto a aplicação da modulação dos efeitos da decisão, é o que será analisado a diante.

Portanto, acompanharam o Relator Marco Aurélio, os Ministros Dias Toffoli, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Edson Fachin, Nunes Marque e Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber, ficaram vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: “Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços.”

Por todo exposto acima, é possível inferir legislador estadual, utilizando-se da técnica de seletividade ao ICMS quando da circulação de mercadorias e serviços, deve obrigatoriamente observar a essencialidade do produto quando da graduação das alíquotas, posto que, conforme explica Kiyoshi Harada<sup>113</sup>, é um preceito constitucional de natureza programática:

Entretanto, a faculdade de implementar a seletividade das alíquotas do imposto não significa liberdade de o legislador impor alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais. É como um preceito constitucional de natureza programática, que surte efeito por seu aspecto negativo, isto é, o legislador ordinário não poderá editar normas que a contravenham, mas poderá deixar de implementá-la.

Conclui-se, portanto, ser dever da Suprema Corte efetivar as garantias constitucionais com a finalidade de manutenção da dignidade humana, buscando com a graduação das alíquotas

---

<sup>113</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 519-520.

tributárias em função da essencialidade uma forma de garantir o acesso de populações de baixa renda à determinados itens essenciais, de forma que a essencialidade se fixe enquanto critério concretizador da igualdade.

Desse modo, a decisão da Suprema corte não poderia ser outra, a não ser aquela que venha consagrar a seletividade em função da essencialidade. Uma vez que tem a seletividade o atributo de proteger o mínimo existencial com relação as garantias constitucionalmente dispostas, devendo ser de aplicação obrigatória quando diante da tributação de mercadorias ou serviços essenciais, sendo a essencialidade fundamento norteador de acesso pleno à saúde, à alimentação e ao resguardo do mínimo existencial.

### 3.3. Da modulação dos efeitos da decisão no RE 714.139 (Tema 745)

O Ministro Dias Toffoli propôs a modulação dos efeitos da decisão, estipulando que ela produza efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro, ressaltando as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito. Após, votou o Ministro Nunes Marques acompanhando o Ministro Dias Toffoli. Na sequência, o julgamento foi suspenso para a colheita, em assentada posterior, dos votos dos demais Ministros a respeito dessa proposta.

O Ministro Dias Toffoli, após as vistas, modificou a proposta anteriormente elaborada, a fim de se estabelecer que a decisão da Corte produza efeitos não a partir do início do exercício financeiro de 2022, mas a partir de 2024, primeiro exercício financeiro regido pelo próximo plano plurianual (PPA) de cada unidade federada.

Fundamenta que em relação ao ICMS sobre energia elétrica, a adoção da tese de repercussão geral impactará, de maneira relevante, as finanças de diversos estados, sendo certo demais unidades federadas editaram leis em dissonância com a tese, gerando receitas e expectativas de receitas até então tidas legítimas.

Referente ao ICMS telecomunicações, consignou que a legislação do Estado de Santa Catarina ora questionada, não acompanhou a evolução econômico-social, o que a tornou com o passar do tempo inconstitucional, não sendo possível, segundo o Ministro, aferir o momento exato em que a lei se tornou contrária ao mandamento constitucional. Por isso, ela continuou sendo aplicada gerando receitas ao Estado.

Continuou sua fundamentação citando notícias veiculadas na mídia a respeito do julgamento do tema, a qual relevaram a magnitude do impacto da decisão da Corte nas contas públicas. Citou, o artigo do Jota a qual participou o Diretor institucional do Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda (Comsefaz), indicando que “a redefinição da alíquota, se seguido o entendimento do STF pelos estados em legislações locais, representaria uma perda anual estima por eles de R\$ 26,6 bilhões”.<sup>114</sup>

Ainda, o Ministro Dias Toffoli relata na decisão que recebeu em audiência os governadores dos estados e as respectivas procuradorias, os quais também apresentaram nos autos reproduzindo tabela na qual identificam que o impacto anual da decisão da Corte, tomando como base preços de 2019, varia, a depender do estado, de R\$ 19 milhões (Estado de Roraima) a R\$ 3,59 bilhões (Estado de São Paulo). Cita também os impactos anuais (com arredondamento) aos demais Estados, será de R\$ 1,45 bilhão para o Estado da Bahia; de R\$ 1,66 bilhão para o Estado do Goiás; de R\$ 3,08 bilhões para o Estado de Minas Gerais; de R\$ 3,10 bilhões para o Estado do Paraná; de R\$ 2,32 bilhões para o Estado do Rio de Janeiro; de R\$ 3,26 para o Estado do Rio Grande do Sul; e de R\$ 1,49 para o Estado de Santa Catarina.

Para o Ministro, os montantes correspondentes as perdas de arrecadação são elevadas, ainda mais que elas ocorrem em tempos difíceis e atingem estados cujas economias já estão combatidas. Assim, considera mais adequado estipular que a decisão da Corte produza efeitos a partir de 2024, primeiro exercício financeiro regido pelo próximo plano plurianual (PPA) de cada unidade federada, pois, segundo o Ministro, os impactos da decisão da Corte nas contas das unidades federadas serão amenizados em certa medida e num espaço de tempo adequado.

Por fim, o Ministro ressaltou da modulação dos efeitos da decisão as ações já ajuizadas, sendo sugerido que o marco temporal seja o dia no qual foi proferido o voto do Ministro Marco Aurélio, isto é, 05/02/2021 (data do início do julgamento do mérito). De acordo com o Ministro Dias Toffoli: “a proposta de modulação sugerida visa a combater tal espécie de corrida ao Poder Judiciário, a qual me parece muito prejudicial, considerando as citadas particularidades do presente tema e o mencionado contexto econômico-social do País e dos estados da Federação”.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> PAIVA, Letícia. Como decisão do STF sobre ICMS de energia e telecom impacta empresas e arrecadação. **Jota**, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/como-decisao-do-stf-sobre-icms-de-energia-e-telecom-impacta-empresas-e-arrecadacao-24112021>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

<sup>115</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139. Diário da Justiça: Brasília, DF, 15 mar. 2022, p. 34.

O Ministro Gilmar Mendes acompanhou a proposta de Modulação dos efeitos do Ministro Dias Toffoli, a qual sob ângulo da segurança jurídica plasmada na formação do planejamento fiscal dos Estados a partir de expectativa legítima de arrecadação a título de ICMS, seja a partir do interesse social materializado nas prestações estatais dependentes dos recursos estimados na sistemática tributária então vigente, considerou ideal a restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com a incidência do entendimento do Plenário a partir do Plano Plurianual 2024-2027, ressaltando as ações judiciais ajuizadas até o início do julgamento do mérito do recurso extraordinário (05/02/2021).

Ministro Edson Fachin foi o único ministro a divergir quanto a modulação dos efeitos da decisão. Considera importante no enfrentamento da aplicação da seletividade ao ICMS, muito antes do prejuízo arrecadatário aos Entes da federação, o aspecto de justiça fiscal em tal imposição tributária.

Inicia a discussão tratando que o ordenamento jurídico brasileiro adota enquanto dogma a nulidade do dispositivo legal que afronta norma constitucional. Advindo tal perspectiva da própria consequência lógica de se adotar a Constituição enquanto fundamento jurídico de validade para os demais dispositivos legais. Cita o Ilustre Ministro Roberto Barroso, a qual, em seu livro “o controle de constitucionalidade” entende que a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato.<sup>116</sup>

Continua afirmando que de forma excepcional há necessidade de modulação dos efeitos temporais da decisão para se resguardar o interesse social e a segurança jurídica, sendo esses elementos essenciais para a hipótese autorizativa do art. 927, §3º do Código de Processo Civil.

Diante disso, entende que não é aplicável ao caso a modulação dos efeitos ao caso, posto que não se vislumbra a presente razão de segurança jurídica, nem mesmo razões de interesse social.

De forma acertada elucida que a modulação dos efeitos somente se justifica quando for utilizada para preservar direitos fundamentais do contribuinte consolidados a partir de razões de segurança jurídica e interesse social. Ainda, explica que segurança jurídica, corresponde a

---

<sup>116</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

um estado de estabilizações das relações jurídicas, em que o cidadão espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em relação aos atos do Poder Público.

E no caso de seletividade do ICMS quando aos serviços de telecomunicações e energia elétrica, a pretensão do Estado de modular os efeitos da decisão apenas se base no interesse arrecadatório, equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado.

Salientou que eventual modulação promoveria resultados fáticos incompatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, visto que haveria a convalidação de cobranças consideradas inconstitucionais. Isso acarretaria ao contribuinte o ônus de arcar com valores que foram erroneamente arrecadados, enquanto paralelamente ocorreria o enriquecimento sem dos entes federativos.

Portanto, considera não ser argumento idôneo a perda de arrecadação dos estados para modulação dos efeitos, posto que não podem os Estados valerem-se de uma inconstitucionalidade útil e imputarem aos contribuintes o ônus de arcar com os valores que foram indevidamente arrecadados, afastando, portanto, em seu voto a modulação dos efeitos, pois considera não ser meio hábil para atingir o equilíbrio orçamentário às custas dos contribuintes.

A modulação dos efeitos de uma decisão proferida pelo próprio poder judiciário significa, em linhas gerais, restringir a eficácia temporal de uma decisão judicial. Em regra, ela é feita em decisões do STF em controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, de modo que a Suprema Corte exerça de forma adequada a função político-jurisdicional, declarando efeitos prospectivos.

No presente caso, o STF, aplicou a modulação dos efeitos quanto a declaração de inconstitucionalidade da Lei 10.297/1996 de Santa Catarina, a qual majorava alíquotas para os serviços de telecomunicações e energia elétrica.

Ocorre que o artigo art. 27 da Lei Federal 9.868/99, a qual autoriza a modulação dos efeitos, trata especificamente de decisões proferidas na ação direta de inconstitucionalidade e na ação declaratória de constitucionalidade, não sendo possível aplicar a controvérsia do Tema 745, pois tratava-se de Recurso Extraordinário.

Além disso, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, implica dizer que ela é nula desde a sua gênese. Ela tem por consequência a desconstituição de fatos jurídicos constituídos sob a égide da regra declarada inconstitucional.

Sobre isso, Andrei Pitten Velloso dispõe:

A partir do momento em que uma lei considerada inconstitucional como vem ocorrendo em matéria tributária, é declarada como tal e por força da modulação dos seus efeitos, impede o contribuinte de ser restituído, a lesão mencionada se concretiza e o Estado passa a locupletar-se do patrimônio do particular, conduzindo a um confisco do ente estatal da propriedade privada.<sup>117</sup>

Assim, a estimativa de perdas orçamentárias, como bem alegou o Ministro Edson Fachin, não é justificativa para modulação dos efeitos de uma decisão que declara inconstitucional um dispositivo legal. Cita-se que o próprio Dias Toffoli, no caso do RE 595.838/SP, afastou a modulação de efeitos, cujo pedido estava fundamentado numa estimativa de impacto orçamentário estimado em aproximadamente nos em R\$ 7,78 bilhões, conforme a Nota Cetad/Coest nº 149/2014 da Receita Federal.

A respeito às justificativas apresentadas com base interesse social para viabilizar a mitigação dos efeitos, parece haver uma tentativa de fazer prevalecer o interesse dos Estados, posto que não é razoável a modulação de efeitos no prazo de mais de 2 anos para um recurso que chegou a Suprema Corte em 2012, a qual, os contribuintes já permaneceram por dez anos pagando tributos com alíquotas majoradas em desrespeito ao princípio constitucional da seletividade.

Tales Rodrigues e Renata Mourão, em seu artigo, “Considerações sobre a modulação 'seletiva'”, publicado na Revista Consultor Jurídico, considera que a decisão pela modulação acaba por desprivilegiar o povo que já amarga com a crise econômica e sanitária, alta de inflação, alto nível de desemprego, perda do poder de compra, má gestão de recursos públicos etc., que será obrigado a conviver-suportar com situação de inconstitucionalidade até 2024, sem redução dos impostos e encargos incidentes sobre a energia elétrica.<sup>118</sup>

Assim, a modulação dos efeitos no presente caso fere, portanto, o princípio da segurança jurídica, pois obriga o contribuinte a pagar por valores declaradamente inconstitucional com amparo do poder judiciário, havendo a quebra de confiança legítima daqueles que buscam a tutela jurisdicional para terem seus direitos reconhecidos e protegidos de arbitrariedades do poder público.

---

<sup>117</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária "modulação" dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista dialética de direito tributário**, 157, out. 2008.

<sup>118</sup> RODRIGUES, Tales e MOURÃO, Renata. Considerações sobre a modulação 'seletiva'. **Revista Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jan-26/rodrigues-mourao-consideracoes-modulacao-seletiva>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

#### 4. CONCLUSÃO

Conforme demonstrado ao longo do trabalho, o princípio da seletividade em função da essencialidade do ICMS é norteador para graduação das alíquotas do referido imposto. Não podendo o legislador estadual, ignorar a essencialidade do bem quando da diferenciação das alíquotas do ICMS, sob pena de incorrer na inconstitucionalidade da norma.

Estudou-se os aspectos do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), trazendo sua evolução histórica, a fim de demonstrar seus desdobramentos no sistema tributário brasileiro, bem como definiu-se, a base de cálculo do tributo, sujeito passivo, fato gerador e as alíquotas do ICMS.

Assim, como visto, o ICMS é um tributo incidente sobre o consumo, a qual a carga tributária incidente sobre a circulação de mercadoria é repassada ao consumidor, considerado contribuinte de fato, caracterizando o tributo como indireto.

Como tributo indireto, tende a maior regressividade, visando a redução do ônus tributário, foi estipulado a não cumulatividade do ICMS, a qual é possível compensar em cada operação o imposto que foi pago anterior, de modo a tornar o produto menos oneroso.

No decorrer do trabalho, chegou-se à conclusão que não é possível auferir a capacidade contributiva do contribuinte de fato do ICMS, posto que incide sobre o consumo, o que impossibilita individualizar o consumidor.

Em resposta a isto, entende-se que o princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente ligado ao princípio da isonomia, bem como o princípio da seletividade em função da essencialidade é uma forma de se concretizar no tributo indireto a capacidade contributiva.

O enfoque do trabalho foi tratar da majoração de alíquotas do ICMS quanto os serviços essenciais, em especial, os serviços de telecomunicações e energia elétrica. Para tanto, apresentou posições doutrinárias acerca da obrigatoriedade da observância da essencialidade em função da seletividade. Concluiu-se que o comando constitucional do art. 155, § 2, inciso III da Constituição Federal estipula uma faculdade ao legislador estadual quanto a aplicação da seletividade do ICMS, contudo, caso faça seleção das alíquotas, o critério a ser seguido deve ser a essencialidade do bem.

Em seguida, foi analisada a decisão proferida no RE 714.139 (Tema 745) pelo Supremo Tribunal Federal, a qual foram explicitados os votos dos Ministros, em que por maioria, fixaram o entendimento de que adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao ICMS, deve ser observada a essencialidade e ponderar as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos.

Inferiu-se que os produtos essenciais são aqueles necessários para garantir o mínimo existencial, bem como responsáveis por assegurar a adequada integração social do cidadão, com mínimo à dignidade humana, o que, conforme explanador por doutrinadores, varia com o tempo e espaço.

A Suprema Corte considerou a energia elétrica é item essencial seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida e que a instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo não afasta a violação ao princípio da seletividade. Ainda, também concluiu ser essencial a sociedade os serviços de telecomunicação, mesmo que no passado tais serviços fossem contratados apenas por pessoas abastardas, a evolução econômico-social tornou o produto acessível e indispensável, principalmente, no contexto da pandemia da Covid-19, tornando a norma, com o passar do tempo, inconstitucional.

Por último, foi analisada a modulação dos efeitos da decisão do Tema 745, concluindo que foi ferido, o princípio da segurança jurídica na determinação de que a decisão produza efeitos apenas em 2024, pois faz com que o contribuinte arque com o ônus tributário já declarado inconstitucional.

Diante do exposto, a decisão proferida no RE 714.139 (Tema 745) foi de suma importância para pôr fim às discussões acerca da discricionariedade do legislador estadual em respeitar ou não a essencialidade do bem quando da graduação das alíquotas do ICMS, a qual restou claro que aplicando a seletividade do ICMS, é obrigatório que o critério considerado seja a essencialidade. Além disso, a declaração de essencialidade da energia elétrica e telecomunicações pode ser visto como um precedente para questionamentos futuros cada vez mais aparentes quanto aos serviços e mercadorias eletrônicas, sendo hoje, uma forte ferramenta de trabalho.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

Agência do Senado. **Entenda o que significa a arrecadação de ICMS para os estados na Coluna Economia**. Senado Federal, 2022. Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/videos/2022/06/entenda-o-que-significa-a-arrecadacao-de-icms-para-os-estados-na-coluna-economia#:~:text=O%20ICMS%20C3%A9%20o%20principal>>. Acesso em: 15 out. 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**, 15ª Ed. rev., atual, e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos, op. cit, p. 325.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 325 p. 2000.

AMED; NEGREIROS, 2000, p.21 apud OLIVEIRA.

AMED; NEGREIROS, 2000, p.22 apud FRANCO.

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

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Veiculação de material publicitário em páginas na internet**. Exame da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviço de comunicação. RDDT, 173/153, fev. 2010.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

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

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Dez. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBOSA, Alexandre. Cresce o uso de Internet durante a pandemia e número de usuários no Brasil chega a 152 milhões, é o que aponta pesquisa do Cetic.br. **Cetic.br**. 18 ago. 2021.

Disponível em: <<https://cetic.br/en/noticia/cresce-o-uso-de-internet-durante-a-pandemia-e-numero-de-usuarios-no-brasil-chega-a-152-milhoes-e-o-que-aponta-pesquisa-do-cetic-br/#:~:text=do%20Cetic.br->>>. Acesso em: 08 de dez. 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**, 3ª Ed, São Paulo, Fiscosoft, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. 106 p. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 14 de out. 2022.

BRASIL. Decreto 7.520, de 08 de julho de 2011. **Institui o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - “LUZ PARA TODOS”, para o período de 2011 a 2014, e dá outras providências**. Diário Oficial da União. Brasília: DF, n. 131, seção 1, p. 8, 11 de julho de 2011.

BRASIL. **Lei n. 7.783**, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais [...]. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 127, n. 122, p. 10561-10562, 29 jun. 1989.

BRASIL. Lei nº 87 de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 03 set de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 10 de dez de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 456.650-PR. **Súmula nº 334**. Relator: Ministro José Delgado. Distrito Federal: 14 de fevereiro de 2007, p. 246.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial 116.3020**. Herman Benjamin – Primeira Seção. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 08 mar. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1163020-RS**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Distrito Federal: 21 de março de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 402.047-MG. **Súmula nº 350**. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Distrito Federal: 16 de junho de 2006, p. ed. n. 164.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recuso em Mandado de Segurança 11.368/MT**. Relator: Francisco Falcão – Primeira Turma. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 09 fev. 2005. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&te>>

rmo=199901051436&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> Acesso em: 11 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recuso Especial 456.650/PR**. Relator: Eliana Calmon – Segunda Turma. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 08 set. 2003. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&rmo=200200999395&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso: 11 dez. 2022.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139. Diário da Justiça: Brasília, DF, 15 mar. 2022.

DANDARA, Bruna. A essencialidade do ICMS no setor elétrico e de telecomunicações, **Revista Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-nov-24/opinia-icms-setor-eletrico-telecomunicacoes>>. Acesso em: 08 dez. 2022.

CANNAN. **The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation**. 2nd ed. London, 1912. p. 22.

CARRAZZA, Antônio, **ICMS**. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Antônio, **ICMS**. 16ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, 2006, p. 663 apud OLIVEIRA; MATTA, 2009, p. 548.

CARRAZZA, 2005, apud CASSONE, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição dos tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 18ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense 2015.

CORREA, R. C. F. Domicílios brasileiros. **IBGE - Educa | Jovens**. Disponível em: <<https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domicilios-brasileiros.html>>. Acesso em: 08 de dez. 2022.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, n. 3, p. 229-245, jan./abr. 2009.

FILHO, Fernando Robério Passos Teixeira. **O princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4716, 30 mai. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48886>>. Acesso em: 4 dez. 2022.

**Índice Geral das Sessões.** [s.l.: s.n.]. Disponível em:

<[https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais\\_Republica/1946/1946%20Livro%2010.pdf#page=245](https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1946/1946%20Livro%2010.pdf#page=245)>. Acesso em: 12 dez. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 27ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 519-520.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass Robert. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos.** 1ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

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

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário.** 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 12ª Ed.rev.amp., São Paulo: Malheiros, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 34ª Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 37ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 38ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT**, São Paulo, n.155, p. 49-50, ago. 2008.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva.** Revista de informação legislativa, Brasília, v. 34, n. 136, p. 333–339, 1 out. 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria Prática.** 11ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MOREIRA, Rachel Benedetti e GOES, Ana Carolina Marques de. A capacidade contributiva e os impostos indiretos, **ETIC - Encontro Toledo de Iniciação Científica - ISSN 21-76-8498**, v. 11, n. 11, 23 dez. 2015.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas.** São Paulo, Atlas, 397-775 p. 1973.

NASCIMENTO, Luciano. Telefonia celular alcança 98,2% da população brasileira. **Agência Brasil**, Brasília, 06 set. 2018. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-09/telefonica-celular-alcanca-982-da-populacao-brasileira>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

NERY JÚNIOR, Néilson. **Princípios do processo civil à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

NETO, Celso. **Sistema Tributário Nacional**. Texto base da Consultoria Legislativa. Distrito Federal: Câmara dos Deputados, jun. 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notastecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>>. Acesso em: 08 de out. 2022.

NETO, João de Souza Alho. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual - ISSN 1982-0496**, São Paulo, n.39, p. 208-232, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/seletividade-em-funcao-da-essencialidade-icms-e-energia-eletrica/>. Acesso em: 05 de dez. 2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 4.ª Ed. São Paulo: IBDT, 1976.

PAIVA, Leticia. Como decisão do STF sobre ICMS de energia e telecom impacta empresas e arrecadação. Jota, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/como-decisao-do-stf-sobre-icms-de-energia-e-telecom-impacta-empresas-e-arrecadacao-24112021>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4138>. Acesso em: 5 dez. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, Rio de Janeiro, n. 18, 2010, p. 7. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 04. dez. 2022.

RODRIGUES, Tales e MOURÃO, Renata. Considerações sobre a modulação 'seletiva'. **Revista Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jan-26/rodrigues-mourao-consideracoes-modulacao-seletiva>>. Acesso em: 11 dez. 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SAMPAIO, Nycole Salles. Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual – ISSN 1415-8124 e- ISSN 2595-6280**, São Paulo, n. 41, 2019.

SANTA CATARINA (Estado). Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências**, Santa Catarina, D.O. 15.582 de 26/12/96.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SMITH, Adam. **Riqueza das nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas**. Vol. 2, L. J. Baraúna, Trad. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SABAINI, 1993 apud COELHO, 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 11, p. 34–53, 1948. DOI: 10.12660/rda.v11.1948.10406. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10406>. Acesso em: 11 dez. 2022.

STF. **RE 864.471** AgR, Rel. Min. Rosa Weber, 1ª Turma, julg. 06/02/2017: “1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, divergiu da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido da não aplicação da imunidade tributária recíproca constante do art. 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal ao Município que não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica”.

STJ. **REsp 755.490**, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma. julg. 04/11/2008: “1. A restituição de tributos na forma do art. 166 do CTN implica, inicialmente, verificar se o tributo comporta ou não transferência do encargo financeiro para terceiro. Em regra, todos os tributos trazem em si uma repercussão econômica nos preços finais dos produtos, mas esta se mostra irrelevante se não há previsão legal específica de que o ônus será suportado por terceiro. Desse modo, a repercussão meramente econômica não leva o tributo a ser classificado como indireto, sendo imprescindível, para que o tributo comporte essa natureza, a expressa previsão legal. Apenas em tais casos aplica-se a norma contida no referido dispositivo”.

**Súmula nº 334 do STJ**: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

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

TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 10, p. 2969–3035, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2002>. Acesso em: 11 dez. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 44, de 30.6.2004. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II, p. 337.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária "modulação" dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista dialética de direito tributário**, 157, out. 2008.

WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. **Agência Senado**, 25 de maio de 2021. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>>. Acesso em: 01 de dez. de 2022.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.