

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

**A VIABILIDADE DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO MERA FACULDADE
DO LEGISLADOR ESTADUAL NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS ESSENCIAIS: UMA
CRÍTICA AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA**

VICTOR SALLES DE MOURA LOPEZ

**Rio de Janeiro
2018/1º SEMESTRE**

VICTOR SALLES DE MOURA LOPEZ

**A VIABILIDADE DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO MERA FACULDADE
DO LEGISLADOR ESTADUAL NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS ESSENCIAIS: UMA
CRÍTICA AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA**

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

Rio de Janeiro
2018/1º SEMESTRE

**A VIABILIDADE DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA COMO MERA FACULDADE
DO LEGISLADOR ESTADUAL NA TRIBUTAÇÃO DOS BENS ESSENCIAIS: UMA
CRÍTICA AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA**

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

Data da Aprovação: __/__/____.

Banca Examinadora:

Orientador:

Membro da Banca:

Membro da Banca:

Rio de Janeiro
2018/1º SEMESTRE

RESUMO

A criação de mecanismos que protejam os contribuintes contra uma tributação injusta e excessiva por parte do Estado tem se mostrado, com o passar dos anos, uma preocupação da maior importância entre os legisladores brasileiros. Assim, os diplomas legais mais recentes têm carreado grande variedade de princípios aplicáveis à incidência das existentes espécies tributárias com o propósito de reduzir seu impacto econômico nas finanças dos particulares, destacando-se como grande exemplo a seletividade tributária. No ordenamento jurídico vigente, a seletividade tributária aplica-se ao IPI e ao ICMS, ambos classificados como impostos sobre o consumo. Enquanto a seletividade para o IPI é obrigatória, a prevista para o ICMS gera grande contradição, em razão da redação do dispositivo em que é prevista, onde o princípio aparenta ser mera faculdade do legislador estadual no cômputo do imposto, mesmo nos casos de bens de significativa essencialidade. O presente trabalho busca então estudar a viabilidade da seletividade tributária como apenas uma opção do legislador na graduação do ICMS em bens essenciais, analisando o particular caso da incidência do ICMS sobre a energia elétrica, em que a problemática torna-se mais evidente.

Palavras-chave: Princípios. Seletividade Tributária. IPI. ICMS. Faculdade. Viabilidade. Energia Elétrica.

ABSTRACT

The creation of mechanisms aimed to protect taxpayers against an unfair and excessive tax enforcement by the State has been shown, years throughout, as a major concern among Brazilian lawmakers. Therefore, most recent legal instruments have been carrying a great variety of principles that could be applied to the existing taxes with the purpose of reducing their economical impact on people's finances, with tax selectivity standing out as one of the greatest examples. In the current Brazilian legal system, tax selectivity applies to IPI and ICMS, both classified as "sales taxes". While the selectivity for the IPI is treated as mandatory, ICMS faces a major controversy regarding the section containing the principle, where it appears to be conceived as a mere optional taxing technique able to dictate ICMS' weight, even in cases of significant essentiality of goods. This paper then intends to study the viability of considering tax selectivity as only an optional technique in the measurement of ICMS, analyzing the particular case of electricity taxing, in which the problematic is crystal clear.

Keywords: Principles. Tax selectivity. IPI. ICMS. Optional. Viability. Electricity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	13
1.1 O CONCEITO DE TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	13
1.2 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	17
1.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR TRAZIDAS PELA CARTA MAGNA DE 1988	19
1.3.1 Princípio da capacidade contributiva	20
1.3.2 Princípio da isonomia tributária.....	22
1.3.3 A vedação ao confisco	25
2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES FEDERADOS SOB A ÓTICA DA FISCALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE INERENTE AOS TRIBUTOS.....	28
2.1 FISCALIDADE TRIBUTÁRIA.....	28
2.1.1 Vertente arrecadatória da competência tributária	28
2.2 EXTRAFISCALIDADE.....	31
2.2.1 A progressividade no imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU)	32
2.2.2 O abatimento de despesas do imposto de renda que promovam a proteção ambiental	33
2.2.3 Os incentivos fiscais objetivando a expansão da atividade industrial nacional	34
2.2.4 A tributação dos bens e serviços supérfluos.....	37
3. A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA	39
3.1 CONCEITO	39
3.2 O CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE	39
3.3 A SELETIVIDADE COMO EMANAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS.....	42
3.4 A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA E SUA POSSÍVEL RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	44
3.5 CONTRADIÇÕES PRÁTICAS	47
4. O ICMS.....	49
4.1 BREVE HISTÓRICO E NOÇÕES GERAIS	49
4.2 CLASSIFICAÇÃO COMO IMPOSTO REAL E INDIRETO	50
4.3 FATO GERADOR	51
4.4 BASE DE CÁLCULO.....	53
4.5 ALÍQUOTAS	54
4.6 INCENTIVOS FISCAIS	55

4.7 PRINCÍPIOS INCIDENTES	56
4.7.1 Não-cumulatividade.....	56
4.7.2 Seletividade.....	58
5. SELETIVIDADE E ICMS: AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A ENERGIA ELÉTRICA	63
5.1 O NÍVEL DE ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA E A ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO	63
5.2 O ICMS NAS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA: BASE DE CÁLCULO E FATO GERADOR	64
5.3 AS ALÍQUOTAS DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA ESTABELECIDAS PELOS ESTADOS-MEMBROS E A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA	65
5.4 CONTROLE JUDICIAL.....	69
CONCLUSÃO.....	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

INTRODUÇÃO

Há anos que a carga tributária operacionalizada no Brasil é alvo de duras críticas por toda a população, não sendo raras as discussões a respeito de uma necessidade de suavização de alguns dos tributos incidentes sobre as mais variadas mercadorias e serviços prestados em todo o território brasileiro.

Nesse contexto, foram surgindo, ao longo dos anos, previsões legais direcionadas à proteção patrimonial dos cidadãos-contribuintes, especialmente daqueles que não dispõem de suntuosas finanças, a fim de facilitar o acesso destes aos bens e serviços de primeira necessidade, como alimentos, peças de vestuário e afins através da minoração dos tributos sobre estes incidentes.

Dentre essas previsões, destaca-se a da seletividade tributária, espécie de discriminação promovida pelo Poder Legislativo pátrio com o fito de agrupar certos bens e serviços em categorias, de acordo com qualidades específicas que porventura possuírem, orientando então o modo como incidirão os tributos que lhes são próprios.

A seletividade, quando empregada, tem o condão de identificar principalmente aqueles bens e serviços tidos como de maior importância às mínimas condições de vida do homem médio, e o Estado então, no exercício do seu poder de tributar, ameniza, para tais bens e serviços, o *quantum* exigido a título de tributo. Por isso é que se diz que cultiva íntima relação com a essencialidade das mercadorias e serviços.

É cediço que, no ordenamento jurídico brasileiro, a ideia de seletividade veio a figurar pela primeira vez na forma de um princípio constitucional tributário implícito, “como instrumento de concretização da capacidade contributiva”¹, e seria oriundo da interpretação do disposto no parágrafo 1º do art. 15 da Constituição de 1946, cuja redação isentava de impostos os artigos de consumo “indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

¹ TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da seletividade e essencialidade tributária**: uma perspectiva libertária. 1. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 142

Segundo ensinamentos da doutrina, “a isenção de imposto sobre o consumo de bens relacionados à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico seria decorrência da imposição de seletividade”² (p. 142).

A despeito de tal previsão bastante genérica, cuja preocupação maior parece ter sido realmente a de conferir acesso a certas mercadorias aos menos abastados, livrando-as de qualquer tipo de imposto, referência expressa ao princípio da seletividade tributária sobreveio na Emenda Constitucional nº 18/65, oportunidade em que fora inclusive relacionado à essencialidade especificamente no IPI (imposto sobre produtos industrializados), um dos impostos associados ao consumo, conforme estabelecia o parágrafo único de seu art. 11³.

Presente então, nesse momento, no dispositivo que tratava da IPI, muito se indagou a respeito da aplicabilidade da seletividade em razão da essencialidade ao outro imposto "de consumo", à época denominado ICM (hoje, ICMS).

Para o ICM, a ideia de essencialidade remanesceu subentendida, exatamente como no texto original da Constituição de 1946, haja vista que se conservou, com o advento da Emenda e posterior Constituição de 1969, a não incidência do imposto em questão sobre os gêneros de primeira necessidade. Sendo assim, apenas o IPI seria reconhecidamente tributado conforme a essencialidade do produto considerado, já que o comando constitucional assim dispunha.

Tempos depois, com a promulgação da Constituição Republicana em 1988, consagradora de direitos fundamentais momentaneamente suprimidos pelo regime governamental que a antecedeu e de princípios tributários inovadores, concretizou-se a aguardada previsão textual da seletividade para o agora chamado imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de telecomunicações (ICMS).

Porém, foi com essa previsão expressa da seletividade para o ICMS que surgiu uma das problemáticas de maior relevância no atual cenário econômico brasileiro no que tange à arrecadação tributária conforme os ditames constitucionais, a ser aprofundada no presente estudo.

² TAVARES, Eduardo Sobral. Idem, p. 142

³ Art. 11. (...) Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Explique-se: na redação do dispositivo que institui a seletividade na sistemática do ICMS, há, antes do comando para "ser seletivo em razão da essencialidade", a palavra "poderá". Esta ressalva, feita apenas para este imposto e não para o IPI (onde o comando é "será", sem restrições), fez com que muito se discutisse a respeito da necessidade de observação da prerrogativa da seletividade pelo legislador estadual, quando este se prestasse a regulamentar a incidência do ICMS nas mais variadas operações de circulação de mercadorias e serviços dentro do território do Estado.

Assim, a maior parcela da prestigiada doutrina de Direito Tributário confiou que a solução estaria na observância do sentido literal da previsão, ao que se convencionou, por conseguinte, que a seletividade seria então uma mera faculdade do legislador estadual ao manejar a carga de ICMS, podendo ele promover ou não a seleção com base na essencialidade.

Tal entendimento, abraçado pela jurisprudência, materializou-se no cômputo do ICMS sobre a energia elétrica, bem de indiscutível necessidade ao mínimo existencial de qualquer cidadão do mundo moderno, e cujo consumo nunca será preterido, mesmo que encarecido por severa tributação.

E aí é que se indaga: é viável que a seletividade para bens de tamanho nível de essencialidade seja encarada como uma mera faculdade diante do que representam para a coletividade? Os valores fundamentais que trouxeram a seletividade à baila na prática da tributação não deveriam ser postos em primeiro plano, em detrimento de ambições arrecadatórias exacerbadas?

São essas as perguntas que o presente estudo busca responder ao final de sua exposição, atravessando todos os Capítulos que lhe dão substância, onde se conhecerá do contexto que circunda a aplicação da seletividade tributária, mormente no que concerne ao cálculo do ICMS atualmente efetuado sobre a energia elétrica.

Nesta toada, o primeiro capítulo irá contemplar considerações iniciais a respeito de conceitos básicos que merecem esclarecimentos para uma total compreensão da temática ora discutida, como o que se entende por tributo, quais são as suas espécies e que tipo de limitações a Constituição Federal vigente impõe ao poder de tributar dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Em seguida, no segundo capítulo, o estudo destacará duas características de suma importância a serem consideradas no momento de instituição das exações fiscais, a saber: a fiscalidade, que explica a finalidade arrecadatória das exações, e a extrafiscalidade, de influência nos comportamentos econômicos dos contribuintes.

O terceiro capítulo cuidará da seletividade tributária em si, aprofundando-se o seu conceito, sua relação com a essencialidade, e as associações feitas pela doutrina à capacidade contributiva (seletividade como garantia da igualdade entre contribuintes) e à extrafiscalidade (seleção com objetivo de orientar comportamentos).

O quarto capítulo, por sua vez, tratará do ICMS, um dos dois tributos sobre o qual a seletividade incide, e que gera a controvérsia ora estudada. Serão pormenorizados o seu fato gerador, base de cálculo, alíquotas e princípios incidentes (entre eles a seletividade).

Por último, o quinto capítulo terá a função de expor a aplicação prática da seletividade tributária, ao trazer a controvérsia do ICMS sobre operações envolvendo a energia elétrica. Além da exposição de motivos que permitem afirmar que é indiscutivelmente essencial, e da identificação do fato gerador e base de cálculo das aludidas operações, serão estudadas as legislações de alguns dos Estados mais populosos e desenvolvidos de nossa federação, bem como o posicionamento de seus Tribunais a respeito da seletividade tributária como faculdade.

Este trabalho se dignou a examinar toda sorte de posicionamentos doutrinários sobre a problemática e de decisões judiciais que aplicaram tais posicionamentos aos casos concretos, numa tentativa de elucidar o atual cenário de interpretação da seletividade tributária para o ICMS, confrontando-o com os valores constitucionais fundamentais a que se diz que a legislação infraconstitucional deve respeitar na tentativa de buscar um possível sentido futuro em que possa caminhar a discussão.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 O CONCEITO DE TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

É de nuclear sabença que o Estado, como “instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada”⁴ (PAULSEN, p. 15), busca desde sua origem uma fonte de sustento capaz de fortalecer e amplificar suas estruturas internas para que alcance os objetivos a que se propõe.

Dessa forma, olhando para a sociedade a quem serve, e as riquezas que esta produz, cada Estado fez surgir, à sua maneira, a figura do tributo, cuja definição, no particular caso de nosso ordenamento jurídico pátrio, é carreada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional:

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

Observáveis, por análise segmentada do dispositivo transcrito retro, seis elementos fundamentais à integral compreensão do conceito de tributo e que merecem breve explanação, sendo eles: (a) “prestação pecuniária”, (b) “compulsória”, (c) “em moeda ou valor que nela se possa exprimir”, (d) “que não constitua sanção de ato ilícito”, (e) “instituída em lei”, e por fim, (f) “cobrada mediante administrativa plenamente vinculada”.

A ideia de prestação pecuniária, segundo Ricardo Lodi Ribeiro⁵, permite inferir que há relação obrigacional a vincular credor e devedor, de modo que o cidadão submisso ao Estado, se torna devedor deste, de determinada quantia em dinheiro, decorrente de atividades que desempenhar e da riqueza que aparentar possuir.

A segunda característica, de compulsoriedade da prestação pecuniária, implica em um inquestionável dever de pagamento, decorrente da submissão do contribuinte ao poder de império do Estado, materializado neste caso através da edição de leis que servirão de fonte para as obrigações tributárias⁶.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 6. ed., São Paulo: Livraria do Advogado, 2014, p. 15.

⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributo** – Teoria Geral e Espécies. Rio de Janeiro: Impetus, 2013, p. 4.

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**, 11. ed. , Salvador: Juspodivm, 2017, p. 43.

Assim, ainda que em seu entendimento o contribuinte considere injustas ou excessivamente onerosas uma ou diversas das imposições trazidas pelas leis tributárias, deve a elas obediência, posto que subserviente ao que diz o ordenamento legal da sociedade que integra. Ensina Paulo de Barros Carvalho, sobre o caráter compulsório dos tributos, que ao praticar o fato previsto pela norma jurídico tributária, “nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”⁷

Passando à terceira característica, temos que a prestação pecuniária compulsória deve ser obrigatoriamente paga “em moeda ou valor que nela se possa exprimir”. Esta peculiaridade quis prestigiar a utilização da moeda corrente no país (o real), porém, para alguns doutrinadores, fez surgir interpretações extensivas inapropriadas acerca da parte final em que constam os dizeres “ou valor que nela se possa exprimir”, como pontualmente resumido por Ricardo Alexandre, em trecho da obra “Direito Tributário Esquemático”⁸ (p. 45):

“(...)

Alguns entendem que a expressão ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’ constituiria uma autorização para a instituição de tributos *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho, em serviços), uma vez que bens e serviços são suscetíveis de avaliação em moeda.

Seguindo esse raciocínio, se a alíquota do imposto de importação incidente sobre determinada bebida fosse de 50%, o importador, ao adquirir mil garrafas, poderia deixar quinhentas na alfândega a título de tributo; ou, como já aceito por alguns Municípios, seria permitido ao devedor de IPTU quitar suas dívidas pintando prédios públicos ou podando algumas árvores espalhadas pela cidade.

(...)”

Instado a manifestar-se sobre tais prestações alternativas que passaram a ser oferecidas pelos contribuintes com base na interpretação literal do art. 3º do CTN, o Supremo Tribunal Federal concebeu a questão de diferentes formas.

Inicialmente, ao julgar Medida Cautelar na ADI 1917⁹, adotou postura conservadora, vedando qualquer hipótese diversa daquelas de extinção do crédito taxativamente previstas pelo art.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 26. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 52.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 45.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ofensa ao princípio da licitação (CF, art. 37, XXI). Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997., Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1917. Requerente: Governador do Distrito Federal, Marcello Alencar de Araújo e outros. Requerida: Câmara Legislativa do Distrito Federal. Relator. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 24 de agosto de 2007. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/757451/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1917-df>>. Acesso em 01.jun 2018

156 do CTN¹⁰. Porém, no julgamento de outra Medida Cautelar, desta vez na ADI 2405¹¹, modificou o anterior entendimento para permitir que entes locais estabelecessem novas hipóteses de extinção do crédito tributário por lei ordinária.

Assim, antes de oferecer à Administração via alternativa de pagamento do tributo, que não a pecúnia, o contribuinte deve realizar consulta à legislação do Estado da federação em que reside a fim de apurar se fora instituída alguma nova hipótese, diferentes daquelas constantes do art. 156 do CTN, evitando assim que seja surpreendido por eventual negativa em receber a prestação emanada da autoridade tributária responsável.

Quanto à quarta característica, a de que a prestação pecuniária, compulsória e em moeda ou valor que nela se possa exprimir não constitua sanção por ato ilícito, se percebe a intenção do legislador em diferenciar o tributo da multa, esta última sendo em verdade uma punição por descumprimento de obrigação tributária principal ou obrigação tributária acessória, como ensina o prof. Eduardo Sabbag¹²:

“(...) Paga-se o tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe-se a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária. O primeiro, isto é, o tributo, funda-se no poder fiscal; a multa, por sua vez, no poder de punir. São, igualmente, prestações pecuniárias, porém independentes, podendo o sujeito passivo suportar as duas consequências patrimoniais. (...)”

Desse modo, o tributo não vem para punir o contribuinte por um comportamento inadequado, e sim para arrecadar receitas que sustentem o maquinário do Estado. “O tributo não é sanção de ato ilícito, e, portanto, não poderá o legislador colocar o ilícito, abstratamente, como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude”¹³.

¹⁰ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I – o pagamento; II – a compensação; III – a transação; IV – a remissão; V – a prescrição e a decadência; VI – a conversão do depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §1º e 4º; VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no §2º do artigo 164; IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X – a decisão judicial passada em julgado; XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade: medida cautelar: Lei Estadual (RS) 11.475. Extinção do crédito tributário, criação de nova modalidade (dação em pagamento) por Lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. (...). Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerida: Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Ação Direta de Inconstitucionalidade-MC 2405, Relator Min. Carlos Britto. Brasília, 06 de novembro de 2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1902123>> Acesso em 01.jun 2018.

¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 513.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 6. ed., São Paulo: Livraria do Advogado, 2014, p. 36.

A quinta característica remonta ao princípio da estrita legalidade tributária (a ser tratado com maiores detalhes posteriormente neste trabalho), presente no art. 150, I da CRFB¹⁴, em que se prevê que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Tal característica existe então para conferir maior segurança jurídica à relação obrigacional existente entre o contribuinte devedor e o Estado credor, posto que configura verdade limitação constitucional ao poder de tributar, como destaca Leandro Paulsen¹⁵, na obra “Curso de Direito Tributário”, p. 36:

“A exigência de lei pelo art. 150, I, da CF, como já ocorria nas constituições anteriores, constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança.

Assim, o CTN garante, neste fragmento de seu art. 3º, que o contribuinte não será surpreendido por cobrança de tributo que não tenha sido instituído pelo devido processo legislativo, a garantir o mais amplo conhecimento à sociedade.

Por fim, temos o sexto elemento aferível do conceito de tributo exposto pelo art. 3º do Código Tributário Nacional: a cobrança da exação “mediante uma atividade administrativa plenamente vinculada”.

Este elemento quer significar que haverá um padrão exposto na lei, a ser seguido pela Administração Pública, de cobrança do tributo, ou seja, esta não poderá “exigi-lo com base em ‘presunções’, ou a partir de critérios obscuros ou imprecisos”¹⁶, e sim mediante “atos administrativos plenamente vinculados, isto é, sem margem de discricção do agente público”¹⁷.

Assim, a vinculação da cobrança remete a um modelo de procedimento adequado previsto em lei, que deve ser observado pelo Fisco em toda e qualquer oportunidade, não havendo espaço para atuações discricionárias de seus agentes.

¹⁴ BRASIL, Constituição (1988), Capítulo I, Seção II

¹⁵ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 36.

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição. 6. ed. rev. ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 147.

¹⁷ HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed., São Paulo: Atlas, 2017, p. 236.

Após esta breve exposição do conceito de tributo por meio da fragmentação do dispositivo do qual deriva, mandatária se faz a apresentação das suas espécies mais familiares, e da discussão doutrinária acerca da definição de quantas seriam essas espécies.

1.2 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Antes de prosseguir à análise pormenorizada de cada uma das espécies de tributo concebidas pelo Direito Tributário brasileiro, cabe salientar que não há uma unanimidade no que se refere ao número exato dessas espécies, divergindo a doutrina, o ordenamento jurídico e os Tribunais Superiores em relação à quantificação das “verdadeiras” espécies tributárias.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 5º, preleciona o seguinte: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”¹⁸ Este entendimento deu origem à corrente tripartida, tricotômica ou tripartite das espécies tributárias, ao qual se alinham nomes como Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Roque Antonio Carrazza.

Sacha Calmon entende que a limitação das espécies tributárias em apenas três vem de determinação constitucional¹⁹:

“Constata-se a assertiva pela análise do próprio discurso constitucional. Diz a Constituição que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios *poderão instituir* (poder-faculdade) os seguintes tributos: a) impostos; b) taxas, de polícia e de serviços públicos; e c) contribuições de melhoria pela realização de obras públicas benéficas. A tarefa do constituinte, portanto, centra-se na repartição entre as *diversas pessoas políticas* de parcelas de competência para instituírem *as três espécies tributárias antes mencionadas*”

Roque Antonio Carrazza, além de advogar pela classificação dos tributos em três espécies, sendo estas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, postula que o que as demais correntes tomam como novas espécies tributárias seriam em verdade meras variações destas três, portanto passíveis de recondução a elas, não podendo ser individualmente consideradas.²⁰

¹⁸ BRASIL, Código Tributário Nacional (1966), Livro Primeiro, Título I

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 60-61.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 619-620.

Temos uma outra corrente, chamada de quadripartida, que inclui, junto às três espécies tributárias consagradas pelo CTN, também as contribuições sociais, reconhecendo assim uma quarta espécie de tributo em nosso ordenamento jurídico.

Dentre os adeptos desta corrente, figura o prof. Hugo de Brito Machado, para quem a existência desta quarta espécie já vinha prevista no próprio CTN, cujo art. 217, alterado pelo DL 27/1966, acabou por admitir uma expansão do rol de contribuições tributárias para além das contribuições de melhoria²¹:

“O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições sociais.”

Deve-se destacar que mesmo dentro da corrente quadripartida há um dissenso no que tange à qual seria a quarta espécie tributária. Na visão de Ricardo Lobo Torres, também filiado à tal corrente, esta quarta espécie englobaria todas as contribuições previstas pela Constituição Federal, e não apenas as contribuições de cunho social, como destacou em obra recente²²:

“(…) para a classificação dos tributos terá que se levar em conta o disposto nos arts. 148 e 149. Daí se conclui que a CF adotou a divisão quadripartida: o tributo compreende o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Parece-nos que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais.”

Temos por fim a corrente pentapartida, cuja expressão máxima encontra-se na Constituição Federal de 1988. Para aqueles que postulam a seu favor, não restam dúvidas quanto à existência de cinco espécies tributárias, muito em razão de novas leituras no que diz respeito ao critério utilizado na definição da natureza jurídica dos tributos.

Na perspectiva de Ricardo Lodi Ribeiro e inclusive do Supremo Tribunal Federal²³, as previsões constitucionais oriundas da CRFB/1988 (portanto posteriores às do CTN, vigente desde

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., rev e atual., São Paulo: Malheiros, 2016, p. 64.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar, p. 375.

²³ STF, Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988, AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007 e AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007.

1966), além de preverem os três tributos clássicos, de existência vinculada ao fato gerador, conforme os ensinamentos de Geraldo Ataliba²⁴, trazem outras duas espécies cuja natureza jurídica provém da destinação legal da arrecadação, critério até então desconsiderado pelo entendimento clássico: os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais.

Para Lodi Ribeiro, o critério de definição da natureza jurídica do tributo de acordo com sua destinação legal ganhou o devido reconhecimento apenas com o advento da Constituição Republicana, visto que anteriormente era dispensável para os legisladores do Direito Tributário brasileiro quando da época de confecção do Código de 1966²⁵:

“(...) se os arts. 4º e 5º do CTN estabeleciam a tricotomia baseada na irrelevância do exame da destinação legal do produto da arrecadação, cumpre notar que a Constituição de 1988 estabeleceu as contribuições do art. 149 que, se não são novidades no direito comparado, apresentaram-se em dimensão e contorno jamais imaginados até então. O nosso Texto Maior destaca que as contribuições parafiscais são instituídas como instrumento de atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais. Nota-se que a finalidade na sua arrecadação é essencial à sua existência. É o que vai distinguir tais tributos de outros cuja natureza nos é dada pela vinculação do fato gerador com a atividade estatal. Aqui não. O vínculo não está no núcleo do fato gerador mas na finalidade dos recursos. Assim, parece óbvio que a Constituição de 1988 deu relevância tributária à destinação legal do produto da arrecadação. O mesmo se dá no empréstimo compulsório que, os termos do art. 148, será instituído para fazer frente às despesas urgentes que deram origem à sua criação.”

Assim, apresentadas as espécies tributárias de maior recorrência nos debates doutrinários da seara tributária brasileira, é necessário entender a fundo as limitações constitucionalmente instituídas ao poder de tributar dos entes federativos, responsáveis por amoldar a incidência de cada uma dessas espécies aos valores fundamentais trazidos pela Lei Maior.

1.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR TRAZIDAS PELA CARTA MAGNA DE 1988

Sabe-se que a Constituição Republicana de 1988, ao ser promulgada logo após o fim de um extenso período de restrições de direitos fundamentais, viria com o fito de restaurar alguns dos valores humanistas mais caros à sociedade brasileira e reduzir o exacerbado poderio do maquinário estatal, fortemente desenvolvido com a postura intervencionista dos governos militares que imperavam até então.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 131 e ss.

²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 12.

Na seara tributária, a postura garantista do novo diploma constitucional colaborou para coibir abusos do Fisco em todas as suas esferas de atuação – federal, estatal ou municipal – e assim buscou reger a tributação tomando como base princípios fundamentais voltados à proteção do contribuinte, observadas as tantas exigências às quais este tem que se submeter para suportar a carga tributária que lhe é imposta.

Assim, princípios como os da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da vedação do confisco, da liberdade de tráfico e especialmente os da isonomia tributária e capacidade contributiva despontaram na ordem jurídico-tributária objetivando balizar a cobrança das exações fiscais, de modo que ao mesmo tempo em que limitam o alcance do poder de exigência, possibilitam o adimplemento das obrigações tributárias dentro das possibilidades de cada cidadão, ao sopesar os diversos aspectos econômicos que permeiam o que antes se considerava como mera relação credor-devedor.

Isto posto, por questões de maior afinidade temática, o presente trabalho passará agora ao exame aprofundado dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da vedação ao confisco, integrantes da base da discussão a ser desenvolvida em torno da pesquisa.

1.3.1 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica (mera variação de nomenclatura sem mudança de significado em nosso ordenamento jurídico) ganhou previsão expressa no art. 145, parágrafo 1º da Constituinte de 1988, cuja redação o veiculou da seguinte forma²⁶:

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

(...)

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

Na visão da doutrina, tal princípio já havia sido invocado em Constituições anteriores, a exemplo da Constituição Federal de 1946 e da “Constituição” (em verdade, Emenda) de 1969,

²⁶ BRASIL, Constituição (1988), Título VI, Capítulo I, Seção I

porém de forma meramente programática, sem o mesmo caráter vinculante que se extrai do dispositivo da Constituição Republicana. É o que defende Misabel Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro²⁷:

“Como se pode observar, os termos e expressões são ‘aparentemente’ muito similares àqueles que compunham a regra do art. 202 da Constituição Federal de 1946. Além disso, o que se continha implicitamente na Constituição de 1969 evidencia-se, portanto, com todas as luzes, no Texto de 1988. Mas se podia afirmar sua diretriz meramente programática no contexto constitucional de 1946 como o fazia ALIOMAR BALEEIRO, já não se pode negar a força vinculante do preceito tanto para o legislador ordinário, como para o intérprete e aplicador da norma na Constituição de 1988.

É que a capacidade contributiva é 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.”

Em sintonia com o garantismo da nova Lei maior, o princípio da capacidade contributiva enfatiza a necessidade de observância de características pessoais do contribuinte para que se possa então graduar a carga dos tributos que lhe serão exigidos (elemento da personalidade), cabendo citar, a título de exemplo, a quantidade de dependentes que este possuir e as despesas médicas com as quais tiver que arcar.²⁸

Aliomar Baleeiro, neste pesar, defende que antes de se aferir a real capacidade econômica do contribuinte, devem ser considerados os gastos necessários à manutenção das condições mínimas de vida deste, sob pena do Fisco cometer excessos²⁹:

“A capacidade econômica de contribuir para as despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda ou do patrimônio.”

Então, se antes já se podia apontar um caráter objetivo para a capacidade contributiva, baseado nos sinais de riqueza emanados pelo contribuinte ao concentrar patrimônio, agora é possível indicar também um caráter subjetivo para este princípio, que vai considerar o poderio

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar**. 8. ed., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1091.

²⁸ ÁVILA, Márcio. **Curso De Direito Tributário**. 1. ed., Rio de Janeiro: Gato Sabido, 2011, p. 58.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 867.

econômico individualizado, sendo em tese este o adotado pelo constituinte brasileiro, segundo o que define Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁰:

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

Idealmente, então, o Estado deveria onerar proporcionalmente os mais ricos, haja vista que são os que sinalizam maior riqueza dentre todos os contribuintes, e porque os efeitos da tributação sobre os pobres se mostram mais gravosos, sendo maior o impacto econômico da retirada de seus haveres através de alta carga tributária.³¹

1.3.2 Princípio da isonomia tributária

O raciocínio exposto no tópico anterior leva a crer então, para parte da doutrina, que o princípio da capacidade contributiva nutre forte relação com o princípio da igualdade tributária, dado que se estaria tributando mais enfaticamente aqueles que ostentarem grandes riquezas e menos os que por outro lado sejam incapazes de sustentar uma alta carga de tributos.

Ricardo Alexandre faz ponderação neste sentido³², afirmando seguramente que a capacidade contributiva é “o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas”, estando tal princípio “umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente”.

Perfilhando-se nesta linha de entendimento, o prof. Anderson Soares Madeira dá como exemplo de verificação prática da correlação supracitada a base de cálculo do Imposto de Renda, que em alguns casos pode significar a isenção no pagamento do tributo ou ainda a aplicação da mais elevada alíquota quando da tributação da renda que denote a capacidade de contribuir com mais capital³³:

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 71.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 103.

³² ALEXANDRE, Ricardo, Op. cit., p. 147.

³³ MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2014, p. 155.

“(...) podemos correlacionar este princípio com o da Igualdade, ao passo que, havendo a adequação do referido imposto à capacidade econômica do contribuinte, como, por exemplo, no Imposto de Renda, conseqüentemente haverá tratamentos desiguais entre pessoas que ganham mensalmente R\$ 500,00 (que estão isentas, pela pouca capacidade contributiva que possuem), das que ganham R\$ 2.000,00 (devem pagar o IR, pois possuem relativa capacidade contributiva) com as que ganham R\$ 10.000,00, pois estas últimas possuem potencial capacidade econômica e, por conseguinte, terão alíquotas maiores.”

Levando esta ideia para o plano da coletividade, temos que a igualdade tributária, expressamente prevista pela CRFB/88 em seus arts. 150, II³⁴ e 151, I³⁵, pode contribuir também com a erradicação da pobreza e marginalidade e reduzir desigualdades hoje observadas social e regionalmente, um dos objetivos fundamentais da Constituição Republicana de 1988, anunciados em seu art. 3º³⁶.

Naturalmente, há que se observar que a igualdade almejada em Direito Tributário não é aquela dita “absoluta”, de condução de todos os cidadãos a um mesmo patamar contributivo.

Já ensinava Aristóteles (DERZI, p. 849) que os desiguais deverão ser tratados na medida de sua desigualdade e os iguais de maneira igual, com observância exclusiva do critério do mérito – ou seja, um indivíduo com condição financeira privilegiada só poderia ser comparado a outro que esteja nesta mesma situação jurídica³⁷, enquanto um terceiro, possuidor de ínfimo patrimônio, estaria em outra categoria comparativa.

Ou seja, a isonomia que ora se busca promover com a tributação é a isonomia horizontal, entre contribuintes de condições financeiras semelhantes, ao mesmo tempo em que se reforça a importância da isonomia vertical, aquela em que se denotam situações jurídicas distintas e portanto incomparáveis (ALEXANDRE, p. 141-142).

³⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)

³⁵ Art. 151. É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; (...)

³⁶ Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III – erradicar a pobreza e a marginalidade e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed., rev., ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 93.

Observa Ricardo Lobo Torres³⁸ que há esforço legislativo no sentido de discriminar ao máximo as situações individuais, através da utilização do critério da equidade, porém é sabidamente impossível que a lei tributária antevêja todas as possibilidades imagináveis de incidência dos tributos, o que involuntariamente vem a ocasionar omissões dos diplomas legais e gerar cenários de desigualdade indesejados.

Isto não significa, contudo, que qualquer esforço na busca por o que se pode chamar de “igualdade factível” não seja válido. E é a própria Constituição, segundo o prof. Hugo de Brito Machado³⁹, que cria os mecanismos de redução das desigualdades latentes, a exemplo da repartição de receitas oriundas da arrecadação tributária, do ente federativo maior para o ente federativo menor, fomentando o desenvolvimento dos Estados mais pobres.

Além das políticas extrafiscais já comentadas, o art. 159, inciso I, alínea “c” da CRFB/88, por exemplo, traz a distribuição das receitas tributárias feita pela União em prol dos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, sabidamente subdesenvolvidas se comparadas com as Regiões Sul e Sudeste, oportunizando a maximização de suas estruturas produtivas, como transcrito abaixo:

“Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

(...)

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

(...)”

Não é demais ressaltar que a necessidade de redução das desigualdades sociais observáveis entre as Administrações dos Estados e entre as populações de diferentes Estados aparece listada como um dos objetivos fundamentais a ser atingido pela ordem estabelecida após a entrada em vigor do diploma constitucional de 1988.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 162-163.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 219-220.

1.3.3 A vedação ao confisco

Já prevê o texto constitucional, em seu art. 150, inciso IV⁴⁰, que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”, ou seja, com o propósito de absorver o patrimônio do contribuinte através da estipulação de alíquota excessivamente onerosa. Este comando proibitivo constitui o que se chama de princípio da vedação ao confisco, de eficácia plena e imediata (conforme art. 5º, §1º) e pertencente ao núcleo imodificável de nossa Constituição (vide art. 60, §4º, IV).⁴¹

De fato, seria irrazoável pensar em uma tributação para além da obtenção das receitas necessárias ao custeio da máquina administrativa e promoção do bem comum⁴² – propósito maior de existência do tributo e pelo qual o poder de tributar se orienta –, do contrário se estaria sustentando um regime totalitário e desatento aos anseios populares, o que não é o caso da realidade brasileira, em que vige um Estado Democrático de Direito.

Assim, essa espécie de proteção estendida ao contribuinte, mais uma das tantas instituídas pelo já mencionado garantismo da Constituição Republicana, revela-se como afirmação na esfera tributária de outro valor fundamental, este sendo o do direito à propriedade, a ser respeitado nas tantas ocasiões em que tal for possível, salvo raras exceções, notadamente as de caráter sancionatório em matéria penal (v.g plantio de psicotrópicos e tráfico ilícito de entorpecentes), como defende Roberto Barrieu⁴³.

Para Aliomar Baleeiro, sempre houve tal preocupação do constituinte originário em garantir a propriedade privada, principalmente porque aqueles que historicamente contribuíram na elaboração das Cartas Magnas eram proprietários de terra (dentre médicos, engenheiros, etc.). Preconiza ainda que a constatação do confisco no campo tributário seria ainda mais previsível do que no civil e que outras implicações poderiam advir, como a extinção da iniciativa e do trabalho, já que se estaria matando a capacidade econômica através da absorção desenfreada de patrimônio.⁴⁴

⁴⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (...)

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30 ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 120.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 40-41

⁴³ BARRIEU, Roberto. **O princípio constitucional da vedação do confisco tributário**. In Revista do Advogado, nº 117, vol. 32, 2012, p. 196.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed., rev. e atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 900.

Mas como é possível aferir se de fato está ocorrendo o confisco patrimonial em uma determinada situação jurídica tributada?

Sugere Kyioshi Harada⁴⁵ que os critérios a serem utilizados para medir os efeitos confiscatórios do tributo são os da razoabilidade e da capacidade contributiva. O primeiro deles possuiria de início uma definição bastante subjetiva, mas que para Harada seria obtida da consciência média dos indivíduos, fruto de experiências de vida comuns a todos. Já o segundo seria de simples aplicação: uma vez violado, ou seja, excedendo-se a capacidade do contribuinte em contribuir, estar-se-ia confiscando seus haveres.

Outro ponto que merece destaque, ao olhar de Leandro Paulsen⁴⁶ e Eduardo Sabbag⁴⁷, é o da verificação dos efeitos provocados pela majoração de um tributo na carga tributária total, e não a do tributo tomado individualmente, ou seja, ainda que a alíquota majorada pareça ser quantitativamente aceitável, a nova parcela tomada do contribuinte pode agravar um cenário de dispêndio econômico que já beira o seu limite.

Ambos os autores lembram que este é o entendimento adotado em tempos recentes pelo STF, sendo emblemático o julgamento da ADI 2.010, em 1999, onde restou decidido que um dado aumento da contribuição previdenciária do servidor público associado ao imposto de renda cuja alíquota já é elevada ocasionaria o confisco dos rendimentos auferidos pela categoria.

Nota-se, por conseguinte, que a proibição do efeito confiscatório de políticas de manejo da carga tributária molda o interesse público, em certo grau, ao respeito das esferas individuais, pois se está condicionando a obtenção de novas receitas à preservação do mínimo existencial a todos os que tem o dever de contribuir, reprovando o ímpeto estritamente arrecadatório da tributação.

Encerrada a fase de considerações preliminares envolvendo o conceito do tributo, o conhecimento das espécies tributárias existentes em nosso sistema tributário nacional e a pormenorização das limitações constitucionais ao poder de tributar dos entes federativos, o presente estudo irá agora imiscuir-se na análise da competência tributária de cada ente para legislar e instituir as referidas espécies, apresentando-se em seguida a característica de influência de comportamento

⁴⁵ HARADA, Kyioshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed., rev. e atual., São Paulo: Atlas, 2017, p. 273.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 144.

⁴⁷ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 307-308.

que algumas dessas espécies poderão ter, a orientar o exercício de tal competência em algumas situações.

2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES FEDERADOS SOB A ÓTICA DA FISCALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE INERENTE AOS TRIBUTOS

2.1 FISCALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1.1 Vertente arrecadatória da competência tributária

É cediço que a República Federativa do Brasil, tal como instituída pela Constituição de 1988, subdivide-se em 4 tipos de entes - União, Estados, Municípios e Distrito Federal -, e para cada um deles a Carta Magna atribuiu um tipo específico de aptidão para legislar, por intermédio de seu poder de império, produzindo normas jurídicas envolvendo as espécies tributárias mencionadas alhures (CARVALHO, p. 218), fazendo surgir o conceito de competência tributária federal, estadual e municipal.

O exercício dessa competência pelos quatro entes federativos, limitado pelo regramento constitucional, como se verá adiante, é responsável por criar as condições ideais de convívio entre os administrados através da produção normativa que possibilitará a obtenção de receitas que serão aplicadas diretamente nos setores de maior interesse da sociedade, como saúde, educação, transportes e telecomunicações – compondo o que se tem por caráter fiscal das espécies de tributo.

A fiscalidade inerente aos tributos, característica facilmente reconhecida pelo modo como geralmente incidem no cenário econômico, é de importante estudo, pois a arrecadação proveniente da cobrança das exações tributárias varia de ente para ente de acordo com a espécie e a quantidade de espécies tributárias passíveis de cobrança, o que ajuda: 1) a explicar as diferenças de poderio orçamentário observadas entre cada um e 2) a entender o porquê de ser necessário mais do que a previsão dessa possibilidade de cobrar, ao que tem início a discussão da extrafiscalidade (estudada adiante).

Apresenta-se neste momento, a título de breve noção, como a Constituição Republicana prevê a competência tributária para cada ente federativo (quais tributos podem instituir e cobrar, como cobram, etc), a fim de que adiante seja possível traçar o panorama das políticas extrafiscais manipulativas do consumo, que complementam a mera arrecadação e ajudam a concretizar os ditames constitucionais fundamentais.

2.1.1.1 Competência comum

Preliminarmente, há que se registrar que certas espécies tributárias podem ser instituídas por todos os 4 entes federativos, sem exceção. Tal se explica pela utilização do critério da vinculação do fato gerador⁴⁸ de determinado tributo à uma atividade estatal específica (ALEXANDRE, p. 255), que dá origem aos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) e aos tributos não vinculados (impostos).

Ou seja, em linhas gerais, quando o Estado age, prestando um serviço específico ou divisível ou exercendo seu poder de polícia, exigirá do contribuinte certa quantia como contraprestação pela movimentação do maquinário administrativo, e essa quantia será arrecada através da previsão legal de taxas ou contribuições de melhoria, de obrigatório pagamento pelo contribuinte que provocou o agir estatal.

Como vimos que o Estado brasileiro divide-se em 4 espécies de pessoas políticas, podemos concluir que a competência tributária comum, partilhada por União, Estados, e Municípios, prevista pelo art. 145 da CRFB/88, direciona-se à atividade legiferante de instituição de taxas e contribuições de melhoria que custeiem uma prestação administrativa direcionada ao particular, diferente de alguns impostos e contribuições próprios de certos entes, como se verá no próximo subtópico - a tratar da competência privativa de cada um.

2.1.1.2 Competência privativa

Trata-se de competência própria de alguns entes para legislar sobre certas espécies tributárias que a Constituição delimita, relativas, segundo o prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁹, a “fatos jurídicos determinados”, ao contrário daquelas de competência comum à todas as pessoas políticas de direito brasileiro, cujos fatos jurídicos condicionantes do seu nascimento seriam genéricos.

2.1.1.2.1 União

É no art. 153, incisos I a VII, que estão previstos impostos de instituição privativa da União Federal, e são sete no total, a saber: imposto sobre importação (II), imposto sobre exportação (IE),

⁴⁸ Fato gerador é, na perspectiva de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Constitucional Tributário, 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58), “o fato, que ocorre no mundo fenomênico, descrito na hipótese de incidência do tributo. Fato do qual decorre o nascimento da obrigação tributária. Diz-se que é gerador do tributo exatamente porque gera o dever jurídico de pagar o tributo”.

⁴⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit, p. 61-62.

imposto de renda (IR), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações financeiras de crédito, câmbio, seguro ou valores mobiliários (IOF), imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) e por último, imposto sobre grandes fortunas (IGF).

Porém esse rol de impostos não é taxativo, ou seja, não se esgota no mencionado dispositivo. Há, no art. 154, I, previsão para que a União, e somente ela, institua, mediante o instrumento da lei complementar (de rígido quórum para aprovação), impostos além dos sete do art. 153, à condição de não serem cumulativos ou possuidores de fato gerador e base de cálculo própria dos que a Lei das Leis já prevê - são, segundo a doutrina, os chamados “impostos residuais”.

Além destes, o art. 154 carrega em seu inciso II a espécie dos impostos extraordinários de guerra, de instituição pela União quando for necessário arrecadar recursos para sustento dos custos em eventual conflito armado.

Por fim, outras duas espécies tributárias cabem à União: as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico (CIDE) e de interesse das categorias profissionais – vide art. 149 – e os empréstimos compulsórios (art. 148), estes últimos para cenários emergenciais (inciso I) como calamidades públicas e guerra externa, ou ainda para custeio de investimento público urgente e de relevante interesse nacional (inciso II).

2.1.1.2.2 Estados e Distrito Federal

Para os Estados da Federação e o Distrito Federal, a Constituinte previu, em seu art. 155, competência privativa para legislar sobre 3 impostos, a saber: o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (inciso I), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (inciso II) e o imposto sobre propriedade de veículos automotores (inciso III).

O imposto do inciso II (ICMS) será objeto de maior aprofundamento no presente trabalho, ao que carrega uma série de particularidades como a não-cumulatividade, a possibilidade de sua isenção ou não-incidência, o estabelecimento de alíquotas através de Resoluções do Senado Federal, e por fim, a mais relevante e que ganhará destaque na controvérsia exposta nos próximos capítulos: a possibilidade de ser seletivo em razão da essencialidades das mercadorias sobre as quais incide.

2.1.1.2.3 Municípios

Finalmente, os Municípios receberam da CRFB/88, através dos ditames do art. 156 e seus incisos, a competência para instituição privativa de três espécies de impostos, estes sendo: o imposto sobre propriedade territorial e urbana (inciso I); o imposto sobre transmissão inter vivos por ato oneroso de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis (inciso II); e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (inciso III).

O imposto sobre propriedade territorial e urbana (IPTU), como se verá no tópico seguinte, é um dos tributos pelos quais o legislador vislumbrou a possibilidade de interferir nas condutas dos contribuintes, de modo a concretizar um objetivo fundamental pela via diversa da arrecadação. O mesmo pode ser dito do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), objeto de políticas econômicas de desoneração do setor produtivo em busca da movimentação dos mercados internos

2.2 EXTRAFISCALIDADE

Como visto no início deste tópico, os tributos servem mormente à obtenção dos recursos financeiros necessários à continuidade operacional do Estado e toda a sua estrutura administrativa, sendo dever daqueles que emanam riqueza tributável a entrega de parte desta ao ente maior, que por sua vez alocará o arrecadado de acordo com os gastos de maior interesse público, almejando concretizar os direitos fundamentais trazidos na Carta constitucional (CANAZARO, p. 48).

Essa vertente arrecadatória compõe o popularmente difundido – e acima tratado - caráter fiscal das espécies tributárias. Mas este não é o único presente em algumas delas, sendo imperativo destacar um outro, cuja função de orientação de condutas é de alta relevância também na consecução dos direitos fundamentais: o caráter extrafiscal dos tributos.

A manipulação do comportamento econômico do contribuinte com vistas à proteção de certo direito fundamental é nítida na forma como muitas das exações já referenciadas incidem, e na leitura de Fábio Canazaro⁵⁰, faz com que a “extrafiscalidade” assuma dimensão positiva ou dimensão negativa, de modo que a primeira se direciona ao encorajamento de certos comportamentos e a segunda ao desestímulo de outros.

⁵⁰ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 50.

No caso da extrafiscalidade em sua acepção positiva, o que se quer é que o contribuinte tome certas atitudes no campo econômico que concretizem alguns dos direitos e garantias fundamentais assegurados a todo e qualquer cidadão que viva em sociedade.

A acepção negativa, por sua vez, envolve uma tributação mais severa de bens considerados supérfluos e que possam obstar a efetivação dos direitos fundamentais, a exemplo das bebidas alcoólicas, cigarros e afins, cujo consumo reflete no direcionamento de mais gastos públicos ao setor da saúde, em detrimento de outras áreas de grande interesse social.

Serão apresentados a seguir alguns dos cenários de verificação de políticas extrafiscais de estímulo às condutas positivas do contribuinte, bem como os das políticas extrafiscais orientadoras das condutas negativas, a fim de oportunizar um entendimento completo acerca dessa prerrogativa, distinta da arrecadatória, de realização do Estado Democrático de Direito e seus valores humanistas através da tributação.

2.2.1 A progressividade no imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU)

Um dos direitos mais debatidos de que se têm notícia desde as formas mais primordiais do que hoje se conhece por Estado, e que mereceu especial atenção do constituinte originário na elaboração da Carta Republicana de 1988, é o direito à propriedade.

A necessidade de respeito e proteção da propriedade privada restou assegurada logo nas garantias fundamentais próprias do diploma constitucional de 1988, tratadas nos seus primeiros dispositivos.

Contudo, proteger por si só não é mais suficiente para aqueles que fizeram surgir a Constituição Republicana, havendo também, a partir de então, o dever de cuidado para que toda e qualquer propriedade atinja a sua função social, qual seja, em apertada síntese, a plenitude do seu potencial produtivo ou habitacional.

Assim, o Direito Tributário, incorporando os valores trazidos pela noção de função social da propriedade privada, viu serem introduzidas pela nova Constituição orientações para alguns dos tributos já há muito instituídos em nosso ordenamento jurídico pátrio.

É possível citar, sem pestanejar, tentativa de assegurar a realização da função social quando da decisão legislativa de prever a progressividade de alíquotas no imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU), tributo de competência dos Municípios, conforme art. 156, I da CRFB/88⁵¹ e art. 32 do CTN⁵².

Para este imposto, a Constituição prevê, em seu art 182, §4º, II⁵³ que a aplicação da aludida progressividade é facultativa e, quando realizada, será conforme o transcurso de tempo desde a constatação de não edificação, subutilização ou não utilização do solo urbano de propriedade do contribuinte (MACHADO, p. 399).

Frise-se, portanto, conforme lição de Aires F. Barreto⁵⁴, que mesmo verificado o descumprimento da função social e notificado o proprietário do terreno urbano, há que se aguardar certo lapso temporal para a instituição da alíquota progressiva, sendo este o único critério autorizador da progressividade no IPTU.

2.2.2 *O abatimento de despesas do imposto de renda que promovam a proteção ambiental*

A proteção do meio ambiente, consagrada nos arts. 170, VI⁵⁵ e 225, *caput*⁵⁶ da CRFB/88, fez com que o legislativo pensasse em algum estímulo a ser concedido na esfera tributária àqueles que se comprometessem com iniciativas ecologicamente sustentáveis. Assim, a legislação sobre o imposto de renda passou a prever o abatimento das verbas gastas em investimentos de interesse social como o reflorestamento, a contribuir com a formação de reservas florestais (CARVALHO, p. 233).

⁵¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...)

⁵² Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

⁵³ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...) § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1007-1008.

⁵⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI – defesa do meio ambiente; (...)

⁵⁶ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

2.2.3 Os incentivos fiscais objetivando a expansão da atividade industrial nacional

A Lei Maior veicula ainda autorização expressa (em seu art. 151, I) para o oferecimento, mediante instrumento legal adequado, de alguns benefícios em matéria tributária que propiciem o crescimento da indústria nacional, trazendo certas facilitações aos setores que movimentam com maior intensidade as economias das localidades mais marginalizadas, para tornar possível o cumprimento dos compromissos fiscais inerentes às respectivas atividades econômicas desempenhadas e possibilitando o desenvolvimento de “atividade que seja de interesse da coletividade”⁵⁷.

Uma das medidas interventivas de minoração da carga tributária mais clássicas adotadas pelo legislador brasileiro, visando o estímulo de condutas econômicas, é a da isenção tributária.

A isenção tributária é espécie de benesse estendida ao contribuinte via lei ordinária, de caráter específico, confeccionada em esboço processo legislativo a ser promovido no interior das Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais, sob a égide de seus Regimentos Internos.

A nova lei que veicula a isenção dispensará do pagamento de determinado tributo um grupo selecionado de contribuintes (PAULSEN, p.71)⁵⁸, por meio de emprego de um critério bem definido que permita identificar com clareza esses sujeitos, de acordo com os objetivos da política socioeconômica adotada pelo governo instituidor do benefício.

Conforme entendimento doutrinário⁵⁹, tal benesse não pode “ser pautada com base em privilégios para determinada classe” que façam prevalecer “qualquer discriminação arbitrária”, e deve se pautar em normas constitucionais autorizativas e delimitativas do exercício da competência própria de cada ente federativo para tributar seus cidadãos, oriundas de princípios basilares como os da legalidade, justiça e segurança (SOUTO MAIOR, p. 31-32),

Segundo José Souto Maior Borges, a diferenciação que eventualmente se cria entre os contribuintes com a isenção no recolhimento de certa exação fiscal serve justamente para

⁵⁷ BUFFON, Marciano; BASSANI, Mateus. **Benefícios Fiscais:** uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. *In* Revista da AJURIS, v. 40, num 130, 2013, p. 266.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 71

⁵⁹ DO CANTO, Jorge Luiz Lopes. Isonomia tributária – art. 150, II, CF. O princípio da capacidade contributiva como princípio operacional da isonomia. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, núm. 84, vol. 27, 2001, p. 150

possibilitar o obediência ao princípio da isonomia em matéria tributária, uma vez que aqueles atingidos por este benefício não estarão sujeitos à regra geral de tributação, que lhes é excessivamente onerosa e dificulta o pleno adimplemento das obrigações tributárias contraídas.⁶⁰

Sobre a operacionalização da isenção no íterim da obrigação tributária, dispõe José Eduardo Soares de Melo da seguinte forma⁶¹:

“A isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador. Exclui da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária.

(...)

Em regra, ainda quando prevista em contrato, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica; e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176 do CTN).”

Isto quer significar que, a partir da vigência de lei ordinária a prever a extensão do aludido benefício fiscal, qualquer verificação, no mundo fático, do que geralmente seria a hipótese de incidência do tributo atingido pela isenção, será desconsiderada, de forma que o sujeito isento não mais terá o dever de recolhimento.

Conclui-se, por raciocínio lógico, que há, a partir do livramento deste ônus, uma imediata redução nos gastos sustentados pelos que exploram a atividade econômica beneficiada, oportunizando um aumento substancial na margem de lucro que experimentam.

Assim, poderão haver para si maior fatia do capital gerada com o escoamento da produção, antes destinada a cobertura dos tantos custos de desempenho da atividade produtiva, e a longo prazo esse acúmulo de haveres culminará, se concentrado no mesmo ramo, na expansão das estruturas operacionais dos empresários daquela atividade beneficiados com o incentivo fiscal da isenção.

Inúmeros poderão ser os impactos positivos da referida expansão, saltando aos olhos a geração de mais empregos direta e indiretamente onde quer que se decida por montar estabelecimentos comerciais ou produtivos.

⁶⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 47.

⁶¹ DE MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – teoria e prática**. 13. ed., rev. e atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 300

Os cidadãos das localidades que irão receber estes estabelecimentos, porventura desempregados, testemunharão acréscimo no seu poderio econômico, e essa maior disponibilidade de renda poderá contribuir no aquecimento de outros setores da economia dos Estados concedentes destes incentivos.

No Brasil, é extremamente comum a adoção de políticas fiscais visando a injeção de recursos financeiros nas Regiões mais defasadas economicamente, através da concessão de isenções em suas mais variadas formas, sempre com a utilização do adequado instrumento da lei ordinária regulamentada por Decreto.

Dentre essas políticas, uma das mais complexas e abrangentes já instituídas foi a responsável pela criação da Zona Franca de Manaus, através do Decreto-Lei nº 288 de 1967⁶², modificativo da Lei nº 3.173 de 1957 que previa benefícios em menor escala à esta Região.

Na redação do art. 3º do referido Decreto, temos que a “entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústria e serviços de qualquer natureza e estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados”

É possível referenciar também medidas mais pontuais, voltadas a um mercado específico, sem a complexidade inerente às zonas de livre comércio. Em tempos recentes – e em menor grau de complexidade - o Estado da Bahia, mediante o recente Decreto nº 18.289, de 27 de março de 2018, isentou do recolhimento de ICMS as operações envolvendo exploração ou produção de petróleo e gás natural, medida que certamente contribuirá para voltar as atenções do setor de combustíveis a tal Estado, posto que se torna atraente com a redução dos custos de produção.

Para citar algumas das operações isentas do tributo com a superveniência do Decreto, temos a importação de aparelhos e peças a serem incorporados a bens principais para operacionalizar as atividades mencionadas⁶³ e a aquisição de insumos utilizados na “construção e montagem de sistemas flutuantes e de plataformas de produção ou perfuração”⁶⁴.

⁶² BRASIL, Decreto-Lei nº 288, de 28 de Fevereiro de 1967. Capítulo II, Dos incentivos fiscais

⁶³ Art. 1º Fica reduzida a base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a 3% (três por cento), sem apropriação do crédito correspondente, nas operações de importação, bem como nas saídas internas e

Possível concluir então que a figura da isenção tributária nasce como interessante prerrogativa à disposição dos Legislativos estaduais e municipais quando se deseja atrair investimentos empresariais para dentro do seu território, constituindo, portanto, genuíno exemplo de incentivo proveniente de política extrafiscal capaz de dar ânimo às economias locais.

Apresentadas as políticas extrafiscais ditas positivas, é chegada a hora de se ter conhecimento das orientações negativas de condutas consumeristas dos contribuintes, ao compasso de objetivos político-econômicos traçados pelo Poder Executivo nas esferas federal, estadual e municipal.

2.2.4 A tributação dos bens e serviços supérfluos

Em abordagem contrária a do intervencionismo que busca estimular certos hábitos de consumo, as lideranças políticas desenvolveram métodos de tributar mais rigidamente certos bens associados ao luxo e à dispensabilidade, cuja aquisição denotaria, segundo a doutrina, uma capacidade econômica suficiente ao pagamento de maior quantia na forma de tributos direcionadas ao sustento de gastos públicos oriundos do seu consumo.

Assim, surgiram na seara tributária políticas extrafiscais de majoração de alíquotas de tributos incidentes sobre mercadorias altamente consumidas pelos contribuintes em seus momentos de lazer, tais como bebidas alcoólicas e tabaco.

Estas duas são referenciadas em destaque porque provocaram e ainda provocam um crescente dispêndio de verbas com programas governamentais de auxílio médico aos seus dependentes químicos, o que de certo fez agravar ainda mais a crise que permeia o setor da saúde no país.

E não faltam exemplos práticos dessas políticas.

interestaduais, de bens ou mercadorias permanentes aplicados nas atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural definidas pela Lei Federal nº 9.478, de 06 de agosto de 1997 (...)§ 2º O benefício fiscal previsto neste artigo aplica-se também:I - aos aparelhos e a outras partes e peças a serem diretamente incorporadas aos bens principais destinados a garantir a operacionalidade dos bens de que trata o § 1º deste artigo; (...)

⁶⁴ Art. 3º Fica isento o ICMS incidente nas operações:

No ano de 2015, o governo do Estado de São Paulo instituiu, via Decreto⁶⁵, alíquota de ICMS de 20% para as bebidas alcoólicas e 30% para o cigarro, configurando aumento, à época, de 2% e 5% em relação aos índices anteriores. A mudança, apesar de desagradar os produtores, enseja redução futura na despesa pública paulista com saúde, permitindo que as atenções se voltem a outras áreas de interesse público.

No Rio de Janeiro, outro Estado em que se registra alto consumo desses dois bens ditos supérfluos, tramita, na Assembléia Legislativa local, Projeto de Lei⁶⁶ que visa instituir uma espécie de contribuição de custeio do tratamento de dependentes químicos (CCCDQ), a ser paga por empresas do ramo das bebidas alcoólicas e do cigarro, em contrapartida aos custos que indiretamente geram ao poder público na exploração econômica dos respectivos ramos.

⁶⁵ BRASIL, Decreto-Lei nº 61.838 de 18 de fevereiro de 2016, São Paulo

⁶⁶ BRASIL, Projeto de Lei nº 3432/2017, Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, de autoria dos Deputados Jorge Felipe Neto e André Ceciliano

3. A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 CONCEITO

A obtenção de receitas para custeio dos gastos públicos com a atividade administrativa explica, basicamente, a razão de ser do poder de tributar. Entretanto, como visto, o tributo pode servir a fim distinto do meramente arrecadatório, sendo capaz de orientar as preferências econômicas dos contribuintes nas ocasiões em que é manipulado pelos poderes competentes.

Com isso, difundiu-se a ideia de selecionar grupos de mercadorias ou serviços para que sejam especialmente tratados pelo Direito Tributário, a fim de facilitar ou dificultar o acesso aos mesmos, enquanto se concretizam algumas das garantias fundamentais carreadas pela Lei Maior.

Surge então a ideia de seletividade tributária que, para a doutrina, opera como um princípio constitucional tributário⁶⁷ (como será explorado adiante) ou ainda técnica de tributação⁶⁸, dentre diversas existentes, sendo aplicada sobre a maior variedade de mercadorias e serviços para desonerar umas/uns em detrimento de outras(os).

3.2 O CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE

A distinção criada a partir da aplicação da técnica ou princípio da seletividade tributária no ato de tributar “se fará em função da essencialidade do consumo”⁶⁹ do bem ou do serviço, como prevê expressamente a CRFB/88 em seus arts. 153, §3º, I⁷⁰ e 155, §2º, III⁷¹.

A essencialidade referenciada pelo constituinte originário não ganhou maiores definições no transcorrer das disposições do diploma legal, mas há certo consenso doutrinário no que tange ao seu significado para o Direito Tributário.

⁶⁷ LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**, vol. 2., 2. ed., São Paulo: Renovar, 2012, p. 332-338.

⁶⁸ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 101-109

⁶⁹ LOBO TORRES, Ricardo. Op. cit., p. 333

⁷⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados (...) §3º - O imposto previsto no inciso IV: I – será seletivo, em função da essencialidade do produto (...)

⁷¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Hugo de Brito Machado, tratando sobre o tema, é categórico ao afirmar que a ideia de essencialidade se extrai de uma obrigatória interpretação do sentido literal da palavra: “Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós”⁷².

Deste modo, bens como gêneros alimentícios, remédios, itens de vestuário e afins, notadamente indispensáveis às mínimas condições de vida de qualquer ser humano, serão, pela regra, tratados como essenciais, tendo, por esse motivo, sua carga tributária suavizada, oportunizando-se o acesso a todo e qualquer cidadão, seja qual for a sua condição econômica.

Noutro espectro, aquelas mercadorias popularmente associadas ao luxo, adquiridas majoritariamente com finalidade recreativa e destituídas de caráter essencial, receberão tratamento tributário mais severo, por meio da previsão de alíquotas elevadas, posto que se entende que os seus consumidores dispõem de riqueza suficiente ao custeio, sem maiores dificuldades, do produto e de seus encargos.

Ricardo Lodi Ribeiro, nesta linha de entendimento, afirma que “os produtos mais essenciais para o consumo da população, como os gêneros de primeira necessidade, deverão ter alíquotas baixas”⁷³, enquanto “os bens de consumo supérfluo ou nocivos, como carros, bebidas, e cigarros terão suas alíquotas estabelecidas em elevado patamar”⁷⁴.

A doutrina aponta ainda para uma significação jurídica de essencialidade, para além da definição literal, alinhando a indispensabilidade das mercadorias e serviços à realização dos preceitos fundamentais da Constituição de 1988, no sentido de que seriam “indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça” (CANAZARO, p. 112).

Ricardo Lobo Torres, partilhando deste ideal, postula que os bens essenciais em sua máxima expressão, quais sejam aqueles que garantem a sobrevivência dos seres humanos, deveriam ser imunizados de tributação a fim de primar pelo mínimo existencial do cidadão contribuinte -

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 155, 2008, p. 48-56.

⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 131

⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi, Idem, p. 131

benefício esse não instituído pelo constituinte originário de 1988 mas que estava previsto na Constituição de 1946⁷⁵:

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

E a busca pela efetividade da seletividade tributária em razão da essencialidade, que perpassa a promoção dos valores fundamentais, é, segundo o professor Roque Antonio Carrazza, maneira de satisfazer os interesses da sociedade⁷⁶, razão pela qual se justifica o surgimento de um padrão de alíquotas aplicáveis às espécies de bens tributados consoante a sua essencialidade:

“(…) pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação política econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional. É por isso, aliás, que em algumas operações com produtos supérfluos, a alíquota aplicada é de 25% (o valor da operação) e, em outras, com produtos essenciais, as alíquotas abaxam para 18%, 17% e, até, 12% e 9%, havendo casos em que não há incidência da exação.”

Ruy Barbosa Nogueira também sugere como funcionaria na prática a garantia da tributação conforme a essencialidade, indo além ao defender a isenção de tributação dos bens indiscutivelmente entendidos como essenciais, de consumo popularizado, vide trecho abaixo⁷⁷:

“Por exemplo, se artigo de consumo popular, não incidência, alíquota zero ou ínfima; se artigo de vício ou indesejável, alíquota proibitiva (poder de polícia); se artigo de luxo ou dispensável, alíquota comportável; se matéria prima, alíquota zero ou moderada etc.”

Assim sendo, o senso comum indica um tratamento tributário privilegiado aos produtos e serviços reconhecidamente indispensáveis, em detrimento daqueles tachados de supérfluos, fazendo com que o consumo destes últimos esteja relegado às classes sociais mais abastadas, aptas a suportar tributos mais pesados sem que tenham que entregar fatia considerável de sua riqueza, ao contrário dos mais pobres, para quem este nicho de consumo é desaconselhado.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**, vol. 2. 2. ed., São Paulo: Renovar, 2012, p. 333.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed., rev., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 507-508.

⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 11

3.3 A SELETIVIDADE COMO EMANAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS

A diferenciação de alíquotas proposta pela seletividade tributária em razão da essencialidade dos produtos é, para muitos, entendida como uma das formas de expressão do caráter extrafiscal que os tributos podem possuir, estudado alhures.

Vale lembrar que a seleção de certo grupo de bens ou serviços de mesma espécie, realizada pelo legislador, para que então se estabeleçam diferenças no peso da carga tributária conferida a cada um dos componentes do grupo, segue um critério específico e se destina a uma finalidade – praticamente a mesma ideia por trás das políticas extrafiscais de movimentação dos comportamentos consumeristas.

Hugo de Brito Machado afirma, em artigo sobre o tema, que a discriminação promovida pela seletividade é o que indica a função extrafiscal que lhe fora atribuída, constituindo verdadeira intervenção na economia do país⁷⁸.

Na seara dos impostos de consumo, especialmente no que concerne ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), primeiro a ser expressamente reconhecido como seletivo, a técnica extrafiscal de manipulação de alíquotas pode trazer alto estímulo à indústria brasileira, sendo verificados casos, além dos marcados pela seletividade, em que é estipulada em zero, encorajando indubitavelmente o consumo. Sobre o tema, ensina Eduardo Sabbag⁷⁹:

“(...) a alíquota zero surge em nosso sistema tributário como verdadeira técnica de inexistência de tributação, adotada pelas autoridades fazendárias como instrumento de exclusão, em caráter temporário, do ônus tributário incidente sobre certos produtos ou bens (...).”

No caso do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, sua extrafiscalidade só fora efetivamente identificada, extirpando raciocínios meramente interpretativos da lei, com a previsão da seletividade na Carta Magna de 1988.

Para Georgina de Paula Brasileiro a incidência de tal caráter extrafiscal no ICMS com o advento da CRFB/88 fez surgirem políticas socioeconômicas de garantia de acesso às mercadorias

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 155, 2008, p. 48-56

⁷⁹ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 1662.

de maior essencialidade para a coletividade por intermédio da manipulação das alíquotas aplicáveis a tal tributo⁸⁰:

“(…) com a Constituição de 1988, o ICMS passou a ter também caráter extrafiscal, por meio do princípio da seletividade, interferindo na política socioeconômica, com o intuito de desestimular o consumo de mercadorias supérfluas por meio da aplicação de maiores alíquotas e tornar as mercadorias essenciais acessíveis a todos, aplicando-lhes menores alíquotas ou até isentando-as.”

Francisco Malaquias de Almeida Neto e Maynara Cavalcante Pereira, em trabalho conjunto divulgado pela Revista Tributária e de Finanças públicas no ano de 2017, ressaltam que “a alíquota seletiva é justamente o que define a extrafiscalidade do ICMS”⁸¹ (p. 131).

A dupla apresenta como exemplos de extrafiscalidade, além da seletividade do art. 155, §2º, III da CRFB/88, a imunidade tributária do art. 155, §2º, X, a, em que se prevê a não incidência do citado imposto sobre “operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior”⁸² (p. 131).

Juliana Sayure de Oliveira Zyahana, também reconhecendo a importância da função extrafiscal do ICMS, especialmente no que tange ao acesso a bens de primeira necessidade (essenciais), alerta para as consequências maléficas que a inobservância da seletividade constitucionalmente assegurada poderia ocasionar, tomando como exemplo o caso dos gêneros alimentícios, sabidamente indispensáveis⁸³:

“(…) Nesse caso, o aumento de preço nos itens que constituem alimento do brasileiro não só diminuirá o poder de compra da população, como reduzirá a situação social dos mesmos, fazendo com que muitos deles não consigam suprir com o sustento da própria família. Tais consequências, além de representar uma piora na qualidade de vida e conseqüente aumento de doenças causadas pela subnutrição e pela má-alimentação, aumentarão os índices de abstinência escolar, pela necessidade da família do trabalho infantil para aumentar a renda familiar(…)”

André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta postulam que também os bens de necessidade secundária, responsáveis pelo bem-estar dos cidadãos, merecem a garantia de acesso pelo poder

⁸⁰ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 12, n. 57, p. 126, jul./ago. 2004

⁸¹ NETO, Francisco Malaquias de Almeida; PEREIRA, Maynara Cavalcante.

⁸² NETO, Francisco Malaquias de Almeida; PEREIRA, Maynara Cavalcante.

⁸³ ZYAHANA, Juliana Sayure de Oliveira. Capacidade contributiva e extrafiscalidade: o tributo como instrumento de modificação social (parte II). **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 3, número 15, p. 57

público⁸⁴. Para ambos, “são essenciais não somente os bens e serviços necessários para a existência biológica, mas também os bens e serviços que de acordo com o padrão de vida digno, não devem faltar à pessoa mais desprovida.”

Deste modo, a definição das alíquotas a partir do critério da seletividade em razão da essencialidade de bens ou serviços sugere uma preocupação do legislador em conferir acesso àqueles bens vitais à subsistência do ser humano, ao mesmo tempo em que dificulta o consumo dos bens tidos como dispensáveis, para não apenas aumentar sua arrecadação, como também evitar despesas em áreas de interesse público.

Tal manipulação da conduta humana que se alcança pela discriminação de grupos de produtos e serviços e comparação entre eles, em verdadeiro processo seletivo, pode ser entendida, então, como uma das formas de se concretizar o caráter extrafiscal que possuem algumas das espécies tributárias de maior incidência em nosso cenário econômico.

3.4 A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA E SUA POSSÍVEL RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em entendimento clássico da doutrina, consolidou-se a tese pela qual a seletividade tributária serviria à verificação da capacidade contributiva nos tributos em que tal técnica se aplica⁸⁵ (LOBO TORRES), de modo que através da majoração de alíquotas em produtos supérfluos, far-se-ia possível onerar as classes mais abastadas, cuja capacidade contributiva é maior, aumentando-se assim a arrecadação.

Filiado à este posicionamento, o prof. Eduardo Sabbag resumiu em certa feita a correlação entre seletividade e capacidade contributiva, conforme trecho abaixo transcrito⁸⁶:

“A seletividade é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação.”

⁸⁴ LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 31-32

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 333

⁸⁶ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 234

Para Ricardo Alexandre⁸⁷, também integrante da corrente majoritária, a seletividade teria como finalidade a graduação do imposto de acordo com a capacidade contributiva já que artigos essenciais, “consumidos por todas as classes sociais”, seriam tributados com “suave ou inexistente carga tributária”, enquanto os supérfluos, “presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas”, receberiam maior tributação.

O Supremo Tribunal Federal, seguindo tal linha de raciocínio, reconheceu, em decisão proferida por sua Segunda Turma no AgRg em RE 634.457/RJ⁸⁸ que “a capacidade do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória evitando-se, assim, a incidência de alíquotas exorbitantes sobre bens e serviços essenciais.”⁸⁹

É defendida por alguns a ideia de que a “capacidade contributiva vem sendo considerada como um corolário da igualdade, presente em boa parte das constituições escritas e estudada como um imprescindível instrumento do legislador fiscal no Estado Social de Direito”⁹⁰, o que contribuiria para assegurar a justiça fiscal.

Assim, se a seletividade é capaz de criar a necessária distinção, pelo manejo da carga tributária, entre os que tem uma capacidade contributiva maior e os que a possuem em menor grau, sendo esta distinção capaz de fazer com que os primeiros arquem conforme os sinais de riqueza que demonstrem, então estariam desempenhando papel fundamental na promoção dessa igualdade, princípio constitucional tributário do mais alto relevo, como já salientado neste trabalho.

Entretanto, para a parcela doutrinária que discorda de tal associação, a capacidade contributiva é vista ou como “irrelevante para implementação da alíquota seletiva”⁹¹ ou ainda como de impossível aferição nos tributos em que quem suporta o ônus financeiro é o consumidor final, o contribuinte de fato do tributo, como é o caso dos impostos indiretos (em que se inclui o ICMS, objeto do presente estudo).

⁸⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed., rev., atual. e ampl., Salvador: JusPodivm, 2017, p. 665

⁸⁸ STF, AgRg no RE 634.457/RJ, DJe 05/08/2014, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma.

⁸⁹ CARPINETTI, Ana Carolina. **O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre a energia elétrica**. In, p. 3

⁹⁰ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 125-126, jul./ago. 2017.

⁹¹ HARADA, Kyoshi. **ICMS incidente sobre energia elétrica**. In FISCOSOFT impresso, Artigo Municipal nº 194, 2009, p. 2

Esta segunda perspectiva é compartilhada por muitos, dentre os quais figura Eduardo Sobral Tavares. O autor crê que a pretensão de conhecer a capacidade econômica do contribuinte de fato é irreal, além de haver, em sua opinião, errônea suposição de que o consumo de bens supérfluos está relegado à classe social mais rica⁹²:

“(…) tal pretensão esbarra na impossibilidade de se conhecer de antemão, antes do ato de consumo, o sujeito (contribuinte de fato) que irá suportar, mediante transferência via preço do produto, a carga tributária; (…) nessa esteira, presume-se que os contribuintes de fato com menor disponibilidade de riqueza adquirem produtos classificados como essenciais, ao passo que indivíduos com maior capacidade econômica são destinatários correntes de bens supérfluos”

Em sendo o consumo um ato voluntário, seria perfeitamente possível, para o autor, que um indivíduo pudesse priorizar a compra de um artigo tido por supérfluo em detrimento de um outro de uso comum, reconhecidamente mais essencial⁹³:

“Pode-se afirmar, em suma, que cada ato de consumo praticado por cada indivíduo, independentemente de sua condição econômica, é uma manifestação da ação humana e por, conseguinte, só pode ser apreciado com base na autonomia da vontade do agente, na sua apreciação subjetiva do que é mais ou menos essencial naquele exato momento em que é transportada para o mundo exterior.
(…)
Ou seja, é a vontade individual de obter um bem econômico mais proveitoso, ou um estado de maior satisfação, que impulsiona as relações de troca e não a posição social, nem mesmo o nível de riqueza.”

Ainda dentro dessa ideia de impossibilidade de conhecimento do contribuinte de fato, cabe mencionar também que, para os que rechaçam a seletividade como concretização da capacidade contributiva, em diversas ocasiões os valores cobrados a título de tributos, por estarem centrados nas mercadorias em si e não naquele que as consome, atingirão igualmente os mais abastados e os menos abastados, ainda que seletiva a alíquota – gerando o fenômeno da regressividade fiscal.

Este é o caso dos impostos indiretos já mencionados, especialmente o IPI, como denotam André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta⁹⁴:

“(…) o princípio da seletividade não consegue realizar de forma plena a capacidade contributiva, ou seja, ele não consegue fazer com que pessoas com maior disponibilidade financeira contribuam com maior montante para o custeio do Estado, especialmente em razão da regressividade fiscal típica das exações sobre o

⁹² TAVARES, Eduardo Sobral. Op. cit., p. 148.

⁹³ TAVARES, Eduardo Sobral. Op. cit., p. 160

⁹⁴ LOBATO, Valter de Souza (coord), Op. cit., p. 33

consumo e a inexistência de uma relação direta entre redução/aumento de alíquota do IPI e redução/aumento do preço ao consumidor final.”

Adolpho Bergamini também rechaça a aplicação do princípio da seletividade tributária com base na capacidade econômica dos contribuintes alegando que o único critério utilizado deverá ser a essencialidade da mercadoria, ao tratar da tributação de ICMS da energia elétrica no artigo “O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade”⁹⁵ (p. 40):

“A seletividade do ICMS se realiza apenas em função da mercadoria comercializada e/ou serviço prestado, não em razão de quaisquer outros critérios extrínsecos à operação/prestação tributada, como a capacidade econômica dos contratantes, porquanto determinada mercadoria pode ser (...) tão essencial para as classes mais ricas como o é para as classes mais pobres.”

Insta salientar, portanto, que na perspectiva desses estudiosos, contrários à ideia de seletividade atrelada à capacidade contributiva, os bens tratados como essenciais, de primeira necessidade, terão seu acesso conferido à todo e qualquer cidadão independente de sua classe econômica, pois a dita necessidade é igual para todos, o que torna o critério da capacidade econômica na seletividade irrelevante.

3.5 CONTRADIÇÕES PRÁTICAS

Ainda que reste consolidada, aparentemente, uma definição geral (entre os estudiosos do assunto) de essencialidade aplicável à seletividade e de necessidade de observação da seletividade tributária quando da tributação daquelas mercadorias consideradas indispensáveis à todo e qualquer cidadão, o cenário ideal não é bem o que se verifica na prática.

Isto porque o legislador ordinário, no passado e no presente, insiste em afrontar acintosamente o comando constitucional de aplicação da seletividade em razão da essencialidade, estipulando alíquotas não condizentes com o nível de necessidade que possuem certas mercadorias e serviços para a preservação do bem-estar social, da igualdade, e dos demais valores de *status* constitucional.

Para Fábio Canazaro⁹⁶, o estudo do histórico da seletividade tributária em razão da essencialidade do bem ou serviço no ordenamento jurídico brasileiro permite aferir que nunca houve uma ideia consolidada acerca do conteúdo normativo que tal princípio ou técnica de

⁹⁵ BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a Comercialização de Energia Elétrica e o Princípio da Seletividade. **Revista de Estudos Tributários**, ano 19, n. 62, p. 36-47, jul./ago. 2008.

⁹⁶ CANAZARO, Fábio. Op. cit., p. 110

tributação deveria possuir. A seu ver, a utilização da essencialidade como critério seletivo estaria atrelada à garantia da igualdade tributária, funcionando como “limitação material, pois determina o conteúdo do poder de tributar conferido pela Constituição Federal (limite ao poder de tributar)”.

De fato, a promoção de princípios constitucionais do mais alto relevo como a igualdade seriam o fim último a que se destina a tributação, como visto anteriormente no estudo do caráter fiscal e extrafiscal das espécies tributárias. E a essencialidade, como um instrumento hábil à persecução deste fim, jamais poderia ser negligenciada pelo legislador ordinário, que no exercício das suas funções legislativas toma como referência todo o conteúdo veiculado pelas previsões da Carta Magna.

Mas não são poucos os exemplos de atos de estipulação de alíquotas sobre tributos de consumo que contrariam o comando constitucional de tributação conforme a essencialidade, como se verá no próximo Capítulo, a tratar do ICMS e de sua incidência sobre a energia elétrica, situação em que esse desrespeito é latente.

4. O ICMS

4.1 BREVE HISTÓRICO E NOÇÕES GERAIS

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicações (ICMS), previsto atualmente pela CRFB/88 em seu art. 155, inciso II⁹⁷ e pela Lei Complementar nº 87/1996 (conhecida como “Lei Kandir”) é tributo de competência legislativa atribuída privativamente aos Estados, e figura como importante fonte de receitas públicas, com sua arrecadação correspondendo a aproximadamente 80% da receita derivada dos Estados⁹⁸ e 18,3% do total da receita derivada no país, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)⁹⁹.

Mas o imposto, como o concebemos hoje, adveio de uma evolução das diversas formas que assumira nos diplomas constitucionais passados, especialmente no que concerne ao objeto da tributação.

A forma mais próxima da atual conjuntura, o ICM, trazido pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, ainda um imposto sobre a circulação de mercadorias e sem a previsão acerca da incidência sobre os serviços, sobreveio da alteração do antigo IVC (imposto sobre vendas e consignações), próprio da Constituição Federal de 1934, que por sua vez derivava do IVM (imposto sobre vendas mercantis), veiculado pela Lei Federal nº 4.625 de 1922¹⁰⁰.

Como “ICM” é que o imposto passou a ser não-cumulativo, ou seja, transferido no preço final do produto e deixando de incidir em “cascata” (cobrado a cada transação da cadeia de consumo). Mencione-se também: a) a estipulação de limites para suas alíquotas, que deveriam ser iguais em todo território nacional para alguns produtos, uniformizando a tributação sobre a circulação das

⁹⁷ 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.

⁹⁸ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 939-940

⁹⁹ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Estudo encomendado pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP). Reportagem disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>. Acesso em 10/06/2018.

¹⁰⁰ YAMAOKA, Celina. A história do imposto sobre circulação de mercadorias – do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica da UNICURITIBA**, v. 3, n. 36, 2014, p. 47.

mercadorias, e b) a previsão de fato gerador igual ao que se tinha para o imposto de consumo (antigo IPI), este sendo “a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte para negócio”¹⁰¹

Só com o advento da Constituição Republicana de 1988, pós regime militar, é que a nomenclatura “ICMS” fora introduzida de vez no ordenamento moderno - englobando então os serviços hoje conhecidos, de transporte interestadual e intermunicipal, bem como o de telecomunicações – bem como outras particularidades como o processo de estipulação de alíquotas dentro de um valor mínimo e um valor máximo pelo Senado Federal, diferenciação entre alíquotas internas e de adoção nas operações entre Estados, concessão de isenções, etc, que ajudam a explicar a ideia de “imposto complexo” veiculada pela doutrina¹⁰².

A seguir serão expostas, de maneira sucinta, algumas das características de maior pertinência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, para que então se analise finalmente a problemática que dá nome ao estudo desta Monografia.

4.2 CLASSIFICAÇÃO COMO IMPOSTO REAL E INDIRETO

O ICMS pertence à espécie tributária dos impostos, cuja característica mais básica, vide Capítulo de considerações iniciais, é a de não vinculação à qualquer tipo de prestação estatal, ou seja, sua instituição se faz em função da economia e da sinalização de riquezas pelo contribuinte, e não para ressarcir gastos públicos com serviços prestados ao sujeito passivo.

E no universo dos impostos, há que classificá-lo como um imposto real e indireto. Por “real” entende-se que não está centrado na figura do seu contribuinte, e sim na do produto ou serviço¹⁰³, fugindo à pessoalidade recomendada pelo texto constitucional quando da incidência de qualquer tipo de tributo. Já “indireto” significa que o seu encargo não será suportado pelo contribuinte previsto em lei como sujeito passivo, e sim por um terceiro.¹⁰⁴

No ICMS, esta relação de transferência do encargo tributário é nítida por breve exame das notas fiscais/recibos emitidos após as transações comerciais envolvendo a prestação de serviço ou a

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 351-352.

¹⁰³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, p. 559.

¹⁰⁴ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 117-118.

circulação de mercadorias, onde o valor a ser pago título do imposto, pelo consumidor, está discriminado junto ao valor nominal daquele serviço ou mercadoria.

4.3 FATO GERADOR

A verificação da hipótese de incidência do ICMS no mundo fático se dá, em sentido genérico, quando ocorre uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de telecomunicações. E as ideias de “operação” e “mercadoria” precisam ser esclarecidas.

Primeiramente, para José Eduardo Soares de Melo¹⁰⁵, operação significa a “prática do ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”, não sendo suficiente a simples entrega do serviço ou mercadoria por si só. O Supremo Tribunal Federal, reforçando a necessidade de transferência para a ocorrência de fato gerador do ICMS, editou a Súmula de nº 166, com os seguintes dizeres: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Já mercadoria, dentro da lógica do ICMS, segundo Vittorio Cassone¹⁰⁶, seria “qualquer bem posto à venda por uma pessoa que pratica com habitualidade a mercancia”, sendo exigida a atividade comercial de revenda da coisa que garanta a sua circulação econômica.

Assim, a transferência da mercadoria, bem posto à venda por quem explora a atividade econômica, acarretando a mudança de titularidade sobre a mesma, irá juntar-se ao marco temporal de saída dessa mercadoria do estabelecimento, presente desde a época em que ainda se entendia o imposto como “ICM”, para compor o moderno conceito de fato gerador do ICMS.

Na Lei Complementar de ICMS nº 87/96, art. 2º, I a V há a lista das hipóteses de incidência do referido imposto, e adiante, no art. 12, incisos I a XIII, são enumerados os fatos economicamente relevantes que concretizam no mundo real tais hipóteses de incidência.

Além dos já conhecidos, que envolvem operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços (de transporte entre Estados ou entre Municípios e de telecomunicações), temos também

¹⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares. Op. cit., p. 13

¹⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 806

o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços (ISS) quando a lei complementar determinar que nela incide o imposto estadual, a entrada de mercadoria ou bens importados por pessoa física ou jurídica mesmo que sem a habitualidade mercantil, a prestação de serviço iniciada ou concretizada no exterior (estas duas últimas presentes no parágrafo 1º do referido artigo) e, por fim, a entrada no Estado destinatário de petróleo e seus derivados e de energia elétrica, desde que não destinados ao comércio ou industrialização.

Acerca das operações envolvendo a circulação de mercadorias e serviços há que se reforçar a já salientada necessidade de uma transferência jurídica e não meramente física da mercadoria, para que ocorra a efetiva troca de titularidade.¹⁰⁷ Outrossim, tais operações terão de se promovidas pelo produtor, pelo industrial ou pelo comerciante, “ou qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial” dessas operações, como preleciona o art. 4º da LC nº 87/96.¹⁰⁸

As prestações de serviços de transporte, por sua vez, serão tributadas pelo ICMS em seu início, desde que realizadas entre Estados e entre Municípios, porque do contrário, pela regra geral, em sendo transporte dentro do mesmo Município, a exação correta a ser exigida seria o ISS¹⁰⁹. Ressalte-se também que tal tipo de operação não poderá ser discriminada em razão da origem ou destino, vide art. 152 da CRFB/88¹¹⁰, a fim de que seja conferido tratamento tributário isonômico para ambas as partes integrantes da operação.

Já os serviços de telecomunicação, para Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo¹¹¹, constituiriam verdadeira obrigação de fazer por parte de seus prestadores (União ou seus concessionários/permissionários), destinando-se à geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição ou ampliação da comunicação de qualquer natureza.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. Ed., rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 38.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Idem*, p. 39.

¹⁰⁹ ÁVILA, Márcio. **Curso de Direito Tributário**. 1. ed., Rio de Janeiro: Gato Sabido, 2011, p. 164.

¹¹⁰ Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

¹¹¹ PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed., rev. e atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 260-263.

Essa comunicação, para constituir fato gerador de ICMS, teria que compreender elementos específicos como a presença de um emissor, de uma mensagem, de um canal para circulação da mensagem e de um receptor dessa mensagem, que seria composta por “símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”, compreendidos nesta ideia o Serviço Especial por Assinatura, o Serviço de TV a Cabo e os de linhas telefônicas, dentre muitos outros.

4.4 BASE DE CÁLCULO

Trata-se de elemento fundamental na orientação de como incidirá o tributo. Segundo Walter Gaspar¹¹²:

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

A base de cálculo no ICMS é “o valor total da operação onerosa com mercadorias ou do serviço, ou o preço corrente da mercadoria ou do serviço, se operação não onerosa”¹¹³, podendo compreender ambos quando se tratar, v.g, de serviço de fornecimento de alimentos e bebidas, conforme disposições do art. 13 da LC nº 87/96, que discrimina todas as possíveis bases conforme o tipo de operação:

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;

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 despesas aduaneiras;~~

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;

¹¹² GASPAR, Walter. **ICMS comentado**. 6. ed., atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998, p. 75.

¹¹³

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.

~~§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:~~

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador

Serão desconsiderados, segundo José Eduardo Soares de Melo, os “elementos estranhos ao valor da operação ou do preço, porquanto correspondem a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis e prestações de serviços, não havendo fundamento para o ICMS incidir sobre meras entradas ou créditos”¹¹⁴.

4.5 ALÍQUOTAS

Existem três tipos de alíquotas aplicáveis ao ICMS, sendo elas: as internas, as interestaduais e as de importação (estas últimas sem qualquer referencial para sua graduação).

As alíquotas internas serão definidas pelos legisladores estaduais e poderão ter os seus limites mínimos e máximos estipulados pelo Senado Federal – a alíquota mínima mediante Resolução por iniciativa de um terço e aprovação pela maioria de seus membros, e a máxima por iniciativa da

¹¹⁴ DE MELO, José Eduardo Soares. Op. cit., p. 191.

maioria absoluta e aprovada por dois terços dos Senadores, conforme o veiculado pela CRFB/88, em seu art. 155, §2º, inciso V¹¹⁵.

As alíquotas interestaduais, graduadas pelo Senado Federal segundo o art. 155, §2º, IV, e incidindo sobre as operações de circulação mercantil entre diferentes Estados, dependerão, para sua aplicação, de quem forem os agentes envolvidos na operação: serão normalmente aplicadas caso o destinatário da mercadoria ou serviço, localizado em outro Estado seja contribuinte do imposto (encaminhando o recebido à revenda ou à utilização como insumo); caso se trate de destinatário de mercadoria ou serviço não contribuinte, aplicar-se-á a alíquota interna do Estado para o qual se dirige a mercadoria ou serviço.

4.6 INCENTIVOS FISCAIS

É possível que os Estados, mediante o emprego de políticas econômicas marcadamente extrafiscais, resolvam conceder incentivos aos contribuintes do ICMS na forma de isenções tributárias. Como visto anteriormente neste estudo, as isenções tributárias dependem de instrumento adequado para sua concessão, este sendo o da lei específica, elaborada pelos agentes legislativos competentes.

Porém, há que se respeitar um procedimento especial no caso do ICMS, como ilustra José Eduardo Soares de Melo¹¹⁶:

“Em regra, ainda quando prevista em contrato, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica; e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176 do CTN). Embora a lei seja o instrumento competente para dispor sobre as isenções, no âmbito do ICMS está prevista uma sistemática especial, conferindo-se à lei complementar a regulação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidas e revogadas (§3º do art. 155 da CF) (...)”

Assim, com a necessidade de um diploma legal para prever a sistematização das isenções em matéria de ICMS, surgiu a Lei Complementar nº 24, em 7 de janeiro de 1975, que em seu art. 1º

¹¹⁵Assim dispõe o referido inciso: “(...) V – é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixas alíquotas mínimas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos seus membros

¹¹⁶ DE MELO, José Eduardo Soares. Op. cit., p. 300

determinou que tais isenções “serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O art. 2º, *caput* da LC nº 24/75 dispõe, além disso, que serão necessárias reuniões para a celebração de tais convênios e decisão unânime – vide §2º do dispositivo - dos Estados participantes para que haja tal celebração, bem como quórum de quatro quintos dos representantes dos Estados para que seja parcial ou totalmente revogado, caso assim se deseje (também §2º).

4.7 PRINCÍPIOS INCIDENTES

4.7.1 Não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade vem sendo previsto para o ICMS desde a Emenda Constitucional nº 18/65, como já salientado - quando o imposto ainda era tratado como “ICM” – e no atual diploma constitucional aparece reproduzido no art. 155, §2º, inciso I¹¹⁷, sendo também reforçado pela LC nº 87/96 em seu art. 19¹¹⁸.

O aludido princípio carrega a ideia de compensação dos valores devidos a título do imposto, a cada operação em que tiver que ser pago, com o montante cobrado nas operações anteriores, sendo esta cobrança promovida pelo mesmo ou outro Estado.

A não-cumulatividade, então, pôs fim ao antigo “efeito cascata” ocasionado pela cumulação de créditos das operações, em que se notava a incidência de imposto sobre imposto, como leciona Leandro Paulsen, em pontual esclarecimento acerca da aplicação de tal princípio ao ICMS¹¹⁹:

“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

¹¹⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

¹¹⁸ Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

¹¹⁹ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 376

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.”

Hugo de Brito Machado Segundo sugere que a aludida compensação introduzida com a ideia de não-cumulatividade envolve duas técnicas ou regimes de crédito, a do crédito físico e a do crédito financeiro. A primeira seria estaria relacionada à aquisição de mercadorias de futura saída física de um estabelecimento, enquanto a segunda adviria de todos os custos, sobre os quais incidir o ICMS, que uma empresa suporta em sua atividade mercantil. E a LC nº 87/96, segundo ele, teria adotado um misto dessas duas técnicas¹²⁰:

“No Brasil, a LC nº 87/96 adotou técnica mista, intermediária entre o crédito financeiro, e o crédito físico. Não são apenas as aquisições de produtos que fisicamente saem do estabelecimento, ou fisicamente se incorporam àqueles que saem, que geram créditos de ICMS. Mas também não são todos os custos do estabelecimento que geram crédito do imposto. A técnica atualmente em vigor, como dito, é intermediária.”

A Lei Complementar nº 87/96, de fato, prevê o creditamento de ICMS logo no artigo seguinte ao da não-cumulatividade, a ser realizado de duas formas:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Assim, o princípio da não-cumulatividade consolidou-se como uma proteção à excessiva onerosidade do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços que vinha se operando com a acumulação dos créditos a cada operação da cadeia de consumo, e possuindo *status* constitucional, jamais poderá ser posto em xeque pelo legislador ordinário.

A compensação de créditos só não será realizada nos casos de não-incidência do imposto ou de concessão de isenções, em que se dispensa um dos componentes da cadeia de circulação de mercadorias ou prestação de serviços do pagamento de ICMS na operação de anterior, não existindo portanto valores a serem compensados para a operação seguinte.

¹²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário nacional e às Leis Complementares. 6. ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 102-103

4.7.2 Seletividade

4.7.2.1 O ICMS e a seletividade tributária: faculdade ou obrigatoriedade?

Trata-se de tema que ganhou especial atenção do meio jurídico quando da promulgação da Constituição Republicana de 1988, que assim passou a prever, em seu art. 155, §2º, III:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (...) *II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
 (...) *§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*
 (...) *III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"*

O então recém publicado diploma constitucional trouxe, pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro, previsão expressa acerca da seletividade tributária em razão da essencialidade como característica ínsita ao aludido imposto. Isto porque a Constituição Federal de 1967, posteriormente alterado pela Emenda nº1/1969¹²¹, "não previa a seletividade para o ICMS, que incidia com alíquota uniforme sobre todas as mercadorias", como lembra Marcelo Hugo de Oliveira Campos¹²².

Ainda sob a nomenclatura de ICM, própria da época da Emenda, o imposto em comento, é certo, tinha sua alíquota reduzida a zero em certas ocasiões, como forma de possibilitar aos mais carentes o acesso a bens de premente necessidade, notadamente peças de vestuário, alimentos e afins, porém tal prática não era constitucionalmente embasada, e sim fruto de disposição veiculada pelo legislador estadual em normativas ordinárias.

A expressa previsão da seletividade para o ICMS fez surgir, pouco tempo depois de sua entrada em vigor, um dos debates de maior relevância no cenário econômico nacional atual, em razão das interpretações possíveis acerca do conteúdo do dispositivo que trouxe a possibilidade de seleção, mais precisamente do trecho "poderá ser seletivo".

¹²¹ BRASIL, Constituição (1967). Emenda Constitucional nº 1, de 14 de outubro de 1969.

¹²² CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. A seletividade do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia e serviço de comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 239, ago. 2015, p. 107-116

A ideia de faculdade transmitida pelo verbo “poderá” fez com que até hoje não se tenha uma posição jurisprudencial definitiva no que tange à necessidade ou desnecessidade do referido imposto ser seletivo nas tantas oportunidades em que isto for possível, sendo certo que neste último caso a seletividade se postaria mesmo como mera faculdade do legislador estadual no cômputo da carga tributária de ICMS sobre determinado produto.

Na doutrina a questão ainda é bastante controversa, ainda que se diga que o entendimento majoritário é de que se trata de mera faculdade do legislador estadual, porque é isso que indica, na concepção de seus adeptos, a literalidade do dispositivo que prevê a seletividade para o ICMS.

O professor Hugo de Brito Machado, um dos adeptos da corrente majoritária, estatui que não há outra interpretação diferente de mera faculdade, sendo a seletividade uma opção política do legislador estadual e do Senado Federal¹²³:

"O constituinte de 1988, admitiu tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Há quem afirme que as alíquotas de ICMS *serão seletivas*, mas não é bem assim. A Constituição não determina sejam seletivas. Apenas admite, e com restrições. O estabelecimento de alíquotas seletivas obedece a critério político do legislador estadual, no que concerne às operações internas e na importação do exterior, e do Senado Federal, no que concerne a operações interestaduais".

Kiyoshi Harada, da mesma forma, dispõe que a seletividade não integra o processo legislativo do ICMS, como ocorre com o IPI¹²⁴:

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

Aliomar Baleeiro, também nesta esteira, postula que a seletividade é norma programática, a cargo de concretização pelo legislador de acordo com os preceitos da Constituição¹²⁵:

“Praticamente, trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 97.

¹²⁴ HARADA, Kiyoshi. ICMS Incidente Sobre Consumo de Energia Elétrica. *In* FISCOSOFT Online, Elaborado em 08/2009

¹²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 347

imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas.”

De outro lado, no espectro dos que se filiam a ideia de seletividade tributária em matéria de ICMS como um dever do legislador, todavia, o comando constitucional passa a ser entendido como "norma cogente, de observância obrigatória"¹²⁶

Dentre eles, cite-se o Prof. Roque Antonio Carrazza, para quem "este singelo 'poderá' equivale, na verdade, a um peremptório 'deverá'"¹²⁷. Eduardo Sabbag, nesta mesma linha, postula que a obrigatoriedade seria "a única exegese aceitável, vindo ao encontro da necessária justiça tributária, alcançável pela via da tributação em cotejo com a essencialidade do bem"¹²⁸ (p. 237).

Complementa Marcelo Hugo de Oliveira Campos que as "atribuições conferidas às pessoas sempre devem ser interpretadas como uma obrigação de realizar algo em nome do povo, uma imposição aos administradores, legisladores e aplicadores do Direito."

Conforme já apresentado no tópico deste trabalho que versou sobre a possibilidade da seletividade tributária se comportar como subprincípio da capacidade contributiva, concretizando-a, insta salientar que a ideia de igualdade tributária ou justiça fiscal através da manipulação de elementos dos tributos pode dar nova justificativa para a obrigatoriedade.

Foi como pontuou Georgina de Paula Brasileiro, em artigo relativo a esta temática:

"(...) se o princípio sob análise é corolário do princípio da igualdade, e é por meio dele que alcançamos a Justiça Fiscal, como é que podemos aceitar a tese de que a aplicação do princípio da seletividade é apenas facultativa, ficando ao talante do legislador ordinário adotá-lo ou não?"¹²⁹.

Na prática, a ausência de interpretação unânime acerca da aplicação obrigatória ou facultativa da seletividade no cômputo da carga tributária do ICMS conduz a um cenário de assustadora

¹²⁶ CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. Op. cit., p. 108.

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 16. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.

¹²⁸ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 237.

¹²⁹ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 57, ano 12, jul./ago. 2004 p. 122-137.

variação de alíquotas dos bens conforme o entendimento de cada Estado da federação, a exemplo da energia elétrica, a ser estudada mais adiante.

O Prof. Ricardo Lodi Ribeiro é enfático ao afirmar que no exercício da seletividade tributária pelos Estados supramencionados, será a essencialidade o critério considerado, como se depreende do trecho abaixo transcrito, a analisar as legislações estaduais¹³⁰:

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

Roque Antonio Carrazza, além de compartilhar da mesma preocupação de Ricardo Lodi Ribeiro com o dever de respeito ao princípio constitucional tributário da seletividade por parte do legislador estadual, postula que o “Poder Judiciário está apto a controlar o cumprimento deste princípio constitucional”.¹³¹ Segundo o ilustre autor, a previsão constitucional seria capaz de transmitir um “conteúdo mínimo, que permite se afira se o princípio em tela foi, ou não, observado, em cada caso concreto.”¹³²

Mais a mais, Carrazza estende o controle jurisdicional também aos atos do Poder Executivo que ferirem o comando constitucional de observância da seletividade¹³³:

“Também quando o Poder Executivo interpreta mal a legislação do ICMS, desconsiderando o disposto no art. 155, §2º, III, da CF, o Judiciário, uma vez acionado, tem o poder/dever de corrigir o desvio.”

Sacha Calmon Navarro Coêlho, adepto desta mesma corrente de pensamento acerca do controle jurisdicional inerente à concretização da seletividade, destaca também que o exame do caso concreto poderá desempenhar papel marcante na definição de superfluidade dentro do meio social considerado¹³⁴:

(...) o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da

¹³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit, p. 259

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op.cit, p. 511.

¹³² CARRAZZA, Roque Antonio, Op. cit., p. 511.

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 512.

¹³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.

Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. (...) No ICMS, a seletividade olha para a população em primeiro lugar.”

Assim, a pesquisa parece indicar que a interpretação do princípio da seletividade tributária como apenas uma faculdade do Poder Legislativo estadual no que toca ao estabelecimento de alíquotas de ICMS para serviços popularmente considerados como essenciais pode ser problemática, e requer ponderação caso a caso.

Isso porque já se observa na prática a relativização do comando constitucional, mormente no processo de escolha do legislador, quando da definição do rol de bens e serviços tributáveis pelo ICMS, daqueles que ele reputa como essenciais, ainda que tal escolha contrarie o senso comum a respeito do que se tem por indispensável e fundamental à dignidade humana.

Buscando esclarecer o cenário prático de realização da seletividade tributária, o próximo Capítulo se imiscuirá no estudo do ICMS incidente sobre as operações destinadas a distribuição e o consumo da energia elétrica, bem incorpóreo que, como já reforçado, pertence ao grupo daqueles havidos por mais essenciais ao cotidiano do cidadão moderno, mas que mesmo assim vem sendo intensamente tributado pelo aludido imposto.

5. SELETIVIDADE E ICMS: AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A ENERGIA ELÉTRICA

5.1 O NÍVEL DE ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA E A ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO

O ICMS incidente sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica tem sido alvo de infindável debate entre a mais prestigiada doutrina, especialmente no que se refere à mensuração da alíquota a ser aplicada às operações envolvendo tais serviços, ao levar-se em consideração o comando constitucional de utilização da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços tributáveis por tal imposto.

É de conhecimento geral que a essencialidade da energia elétrica para o homem tornou-se incontroversa desde a sua descoberta e aperfeiçoamento, tendo o seu uso banalizado na Era Moderna com a construção de sistemas de geração e transmissão capazes de abranger faixas territoriais imensas, facilitando o acesso às populações marginalizadas e contribuindo com o avanço do setor produtivo.

Hoje, não há que se cogitar da possibilidade de esgotamento futuro das reservas de eletricidade, pois sem o fornecimento dessa energia, muitas das atividades econômicas da maior importância se tornariam impraticáveis, e o cidadão comum veria suas condições mínimas de subsistência brutalmente afetadas.

E a Constituição Federal, ciente da importância deste bem incorpóreo, tratou de prever o seu cuidado por um ente federativo específico. A operacionalização e disponibilização da eletricidade, então, é tarefa que restou atribuída pelo constituinte à União, que a executará direta ou indiretamente, por meio de transferência a particular, na via de ato administrativo, este podendo ser o da concessão, da autorização ou da permissão, conforme o disposto no art. 21, XII, “b” da Carta Magna¹³⁵.

Nota-se que o referido ente federativo vem optando, historicamente, pelo segundo caminho, ao mesmo tempo em que se mostra preocupado em não perder a atividade de vista, promovendo a

¹³⁵ “Art. 21. Compete à União: (...) 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; (...)”

sua regulação por meio da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), de sua instituição em 1996 através da Lei Federal nº 9.427.

Assim, o que se tem hoje é, em apertada síntese, o exercício da regulamentação e fiscalização pela agência reguladora instituída, enquanto empresas especializadas (concessionárias, autorizatárias ou permissionárias) se encarregam de prestar os serviços atinentes ao fornecimento da energia elétrica para a população em geral, de quem cobrarão certo valor em contraprestação, simbolizado pelo que se denomina “tarifa”.

A tarifa levará em conta todos os encargos financeiros inerentes ao oferecimento da eletricidade e terá seus contornos definidos pela ANEEL, a quem cumpre a função de estabelecer limites razoáveis para essa cobrança, que se fará em face de dois tipos de consumidores segundo Olga Aline Orlandini Cavalcante, os consumidores livres e os consumidores cativos, definindo-os da seguinte forma¹³⁶:

“(…) há dois tipos de consumidores no mercado. O consumidor livre, que é aquele que adquire energia elétrica em contratos bilaterais (...). Geralmente são indústrias que consomem grande quantidade de energia elétrica no processo produtivo. E o consumidor cativo, que é aquele que somente pode comprar a energia elétrica de sua distribuidora local. São os consumidores residenciais e industriais dentro da área de concessão da concessionária distribuidora.”

Apresentadas algumas noções a respeito do setor de energia elétrica, passa-se ao exame da base de cálculo e fato gerador do ICMS a incidir sobre as operações envolvendo a mercadoria.

5.2 O ICMS NAS OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA: BASE DE CÁLCULO E FATO GERADOR

Tanto o “consumidor livre” quanto o “cativo” estarão sujeitos, como consumidores finais, além da cobrança tarifária, ao tributo que incide diretamente com exclusividade sobre as operações relativas à circulação da eletricidade: o ICMS.

Como já visto, no ICMS a base de cálculo será sempre o valor total da operação onerosa com a mercadoria ou do serviço prestado, ou ainda o valor nominal da mercadoria ou serviço, caso não se trate de operação onerosa.

¹³⁶ CAVALCANTE, Olga Aline Orlandini. ICMS sobre Energia Elétrica e Sua Base de Cálculo em Face à Lei nº 10.848/2004. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 109, mai./jun. 2016. p. 74-98

No caso específico da energia elétrica, a base de cálculo para a incidência do imposto será o valor de toda operação envolvendo a disponibilização desta energia ao consumidor final (geração, transmissão e distribuição), na forma do art. 13 da LC nº 87/96¹³⁷.

Já o fato gerador, dependente nesta exação de circulação de uma mercadoria ou prestação de um serviço, será o efetivo consumo da energia, como ensinam o inciso I do aludido dispositivo e o art. 34, §9º das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)¹³⁸, pois só assim esta, como mercadoria, terá enfrentado toda a sua operação de circulação, compreendidas aqui as etapas de geração, transmissão e distribuição.

Há situação em que o fato gerador não chega a ocorrer por conta de previsão especial da Constituição, que imunizou do imposto as operações referentes ao transporte interestadual da energia elétrica destinada à industrialização ou ao comércio, como preconiza o seu art. 155, §2º, X, b¹³⁹.

5.3 AS ALÍQUOTAS DE ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA ESTABELECIDAS PELOS ESTADOS-MEMBROS E A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Visto que a energia elétrica é tratada como um dos bens de consumo mais essenciais de que se tem notícia e que o ICMS será o tributo a incidir sobre as operações que promovam a circulação deste bem, é chegada a hora de examinar o atual funcionamento do princípio ou técnica de tributação da seletividade em função da essencialidade de mercadorias e serviços a conduzir o manejo das alíquotas sobre a eletricidade, que vem alimentando a discórdia doutrinária anunciada no início do tópico.

Os Regulamentos de ICMS de diversos Estados da federação têm previsto faixas de alíquotas a serem aplicadas sobre os serviços ou bens em que incide o tributo, geralmente adotando uma

¹³⁷ Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I – na saída,

¹³⁸ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.(...) § 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

¹³⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) X – não incidirá: (...) b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasos dele derivados, e energia elétrica; (...)

alíquota geral, de graduação intermediária, e outras duas, uma mais baixa e outra mais elevada, esta última associada aos bens supérfluos/de luxo - e é nela que muitos destes Estados tem inserido as operações com energia elétrica.

Dentre esses Estados, cabe menção a quatro dos mais desenvolvidos do país - Santa Catarina, Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais – cujas regulamentações de ICMS, a preverem como se dará a tributação da energia elétrica, abaixo se analisam.

O Estado de Santa Catarina, via Lei nº 10.297/1996¹⁴⁰, a dispor sobre o ICMS, instituiu quatro faixas de alíquotas aplicáveis ao imposto (uma delas destinando-se a fomentar programa de estímulo ao telemarketing), incluindo a energia elétrica em duas delas, a depender da intensidade do consumo, como se observa abaixo:

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

(...)

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

- a) operações com energia elétrica*
- b) operações com produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei;*
- c) prestações de serviços de comunicação*
- d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante*

III – 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

- a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora)*
- b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kWh (quinhentos quilowatts-hora) mensais por produtor rural;*

O legislador catarinense, através do dispositivo, equiparou então a energia elétrica consumida acima dos 150 kWh (quilowatts-hora) e os serviços de telecomunicação às mercadorias supérfluas/dispensáveis relacionadas no Anexo Único da Lei, dentre elas figurando as bebidas alcoólicas, o cigarro e outros manufaturados de fumo, perfumes e cosméticos e embarcações de recreio e esporte (iates, etc).

O Estado de Rio de Janeiro, a seu turno, por intermédio do Decreto nº 27.427/2000¹⁴¹, a regular o ICMS, enquadrou a energia elétrica em três faixas de alíquotas para diferentes tipos de

¹⁴⁰ BRASIL, Estado de Santa Catarina, Lei nº 10.297 de 26 de dezembro de 1996.

¹⁴¹ BRASIL, Estado do Rio de Janeiro, Decreto nº 27.427 de 17 de novembro de 2000.

consumo, a menor delas destinada aos meios de transporte movidos à eletricidade (como metrô e o mais recente VLT – veículo leve sobre trilhos):

*“Art. 14. A alíquota do imposto é:
 (...)
 VI – em operação com energia elétrica:
 1. 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;
 2. 25% (vinte e cinco por cento) quando acima do consumo estabelecido no item 1;
 3. 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;
 (...)”*

Também nessa legislação estadual há certa incongruência, haja vista que no mesmo dispositivo, mas em outros incisos, operações envolvendo refrigerante e bebidas alcoólicas (cerveja e chope) tiveram suas alíquotas determinadas em 16 e 17%, respectivamente, índices menores do que o das operações com energia elétrica, excetuando-se a previsto para o transporte público que dela necessita.

Já São Paulo apresenta alíquotas incidentes sobre a energia elétrica em faixas similares a Santa Catarina e Rio de Janeiro, também apresentando variação no limite de consumo, vide art. 52 do Decreto 45.490/2000¹⁴², a regulamentar o ICMS no Estado:

*“Artigo 52 – As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nos artigos 53, 54 e 55, são (...):
 (...)
 V – Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:
 a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;
 b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;
 c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;
 d) 12% (doze por cento) nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS;
 (...)”*

Na mesma lei é possível encontrar, poucos artigos a frente, previsão da mesma alíquota de 25% para serviços de telecomunicações e produtos reconhecidos como supérfluos também pelas legislações dos outros Estados:

¹⁴² BRASIL, Estado de São Paulo, Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000.

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

I – nas prestações onerosas de serviço de comunicação;

II – bebidas alcoólicas (...);

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

IV – perfumes e cosméticos (...);

V – peleteria e suas obras e peleteria artificial (...);

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

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

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

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

X – fogos de artifício (...);”

Por último, o Estado de Minas Gerais, seguindo orientação semelhante a dos demais Estados, também instituiu alíquotas variadas sobre o consumo de energia elétrica, levando em conta, no entanto, apenas o critério do tipo de consumidor (comerciante, industrial, etc.), não havendo preocupação com o potencial elétrico consumido.

Frise-se que não há na legislação mineira o que se poderia chamar de alíquota intermediária ou alíquota mais baixa para operações com a eletricidade, estando todas as variações situadas entre 25% e 30%, mesma faixa dos bens supérfluos já conhecidos e referenciados nesta análise (no caso da alíquota de 30%, acima do que estabeleceu para os supérfluos), como se depreende de exame do art. 42 do Regulamento de ICMS do Estado:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I – nas operações e prestações internas:

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

a.1) cigarros e produtos de tabacaria;

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

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

a.4) armas e munições;

a.5) fogos de artifício;

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

O consumo nas residências é o que sofre com a mais severa tributação de ICMS, visto que associado a uma alíquota de 30%, qualquer que seja a quantidade de energia utilizada. Já os comerciantes e industriais, por sua vez, têm, naquelas operações em que incidir ICMS, a si aplicada uma alíquota de 25%.

Apresentadas as diferentes alíquotas de ICMS aplicáveis às operações envolvendo a energia elétrica nos supramencionados Estados da federação, é possível traçar um panorama do que as legislações destes Estados têm em comum.

Ainda que na maioria delas se observe certa variedade no tocante à fixação das alíquotas conforme a intensidade de consumo e/ou o tipo de consumidor da eletricidade (verdadeira seleção promovida pelo legislador estadual), em todas a carga final de ICMS a incidir sobre esta preciosa mercadoria equipara-se a de bens reconhecidamente mais supérfluos e prescindíveis, como bebidas alcoólicas e manufaturados do tabaco.

Esta constatação pode ser encarada como uma materialização do embate doutrinário a respeito do que em verdade o constituinte originário quis transmitir com o comando constitucional de aplicação da seletividade no campo do ICMS – discussão exposta no Capítulo anterior.

O contribuinte então, a par da discussão e ciente da possibilidade do imposto ser seletivo em razão do nível de essencialidade da energia elétrica em sua vida, levou para a seara judicial seu inconformismo com a pesada tributação da energia elétrica pelo ICMS, alegando que suas alíquotas deveriam ser seletivas na medida da imprescindibilidade deste bem.

5.4 CONTROLE JUDICIAL

O Poder Judiciário vem realizando, a nível local, um rígido controle das milhares de demandas ajuizadas em insurgência às alíquotas praticadas pelos Estados (especialmente os supramencionados) na tributação da energia elétrica através do ICMS.

Muitos são os exemplos de lides exigindo a aplicação das alíquotas mais baixas dentre aquelas previstas nas legislações estaduais. Nestas contendas é bastante comum o pleito pela adoção das alíquotas-gerais, que já incidem (mais suavemente) sobre mercadorias e serviços não expressamente referenciados nos Regulamentos de ICMS.

E a jurisprudência tem se dividido, havendo posicionamentos, conforme o Estado considerado, tanto contra as pretensões de afastamento das alíquotas questionadas quanto a favor da tributação por meio da menor alíquota.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, por exemplo, em sede de Apelação Cível julgada em 2017¹⁴³, assentou entendimento, pautando-se na literalidade do art. 155, §2º, III da CRFB/88, de que a seletividade é obrigatória apenas para o IPI, sendo permitida/autorizada para o ICMS. Ou seja, fica ao alvedrio do Estado de Minas Gerais o critério a ser utilizado na graduação das alíquotas do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, podendo tal critério ser o da essencialidade desses bens e mercadorias, ou não.

No caso em tela, o contribuinte buscava o afastamento da alíquota padrão (para a energia elétrica) de 30% em prol da utilização de uma alíquota-geral de 18%, pois entendia que a alíquota menor obedeceria à uma necessária seletividade em razão da gritante essencialidade da energia elétrica.

Partilha do decidido por Minas Gerais o Tribunal de Justiça de Santa Catarina¹⁴⁴, para quem a aplicação da alíquota de 25%, praxe neste Estado, não viola os preceitos constitucionais, sendo em verdade meio de arrecadar receita para os cofres públicos e evitar o desperdício inerente a um consumo exagerado da mercadoria.

¹⁴³ BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Ação Ordinária. ICMS. Energia Elétrica. Legitimidade Ativa. Consumidor. Alíquota. Princípio da seletividade. Aplicação facultativa. Inteligência do art. 155, §2º, III, da CR. Redução da alíquota e restituição de valores. Impossibilidade. Apelação Cível nº 1.0153.15.008160-9/001, , Rel. Des. Edilson Fernandes, Minas Gerais, 14 de novembro de 2017. Disponível em: <<https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/524306609/apelacao-civel-ac-10153150081609001-mg>>. Acesso em 22 jun.2018

¹⁴⁴ BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível em Mandado de Segurança. Tributário. ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações. Alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Inexistência de violação ao princípio constitucional da seletividade. Denegação da segurança mantida. Recurso conhecido e desprovido. Apelação Cível nº 0307832-74.2015.8.24.0023, Relator Des. Cid Goulart. Santa Catarina, 30 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/548977295/apelacao-civel-ac-3078327420158240023-capital-0307832-7420158240023>>. Acesso em 20.jun 2018.

Noutro espectro, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro reconheceu, em ação de Arguição de Inconstitucionalidade julgada no ano de 2006¹⁴⁵ a inconstitucionalidade de dispositivo da legislação do Estado atinente ao ICMS que estipulava alíquota de 25% para as operações envolvendo a eletricidade, aplicando-se então, a partir daquele momento, alíquota de 18% - entendimento este que se manteve em nova Arguição de Inconstitucionalidade trazida a julgamento em 2008¹⁴⁶, e que vem sendo aplicado para as disputas judiciais entre o Estado e particulares, a exemplo de decisão colegiada proferida no último mês de Maio¹⁴⁷, que rejeitou recurso de Apelação oposto pelo Estado do Rio de Janeiro contra decisão que reconheceu direito do contribuinte/particular à imposição da alíquota mais baixa de ICMS na tributação da energia elétrica.

Apesar da multiplicidade de decisões na esfera estadual, é sabido que a questão do alcance do princípio ou técnica da seletividade na tributação de bens ou serviços pelo aludido imposta fora reconhecida nos autos do RE 714.139/SC, à data de 13/06/2014., como matéria de repercussão geral, cujo exame decisório pelo Supremo Tribunal Federal afetará as milhares de demandas de questionamento das alíquotas aplicadas à energia elétrica propostas em território nacional, podendo modificar o conteúdo dos *decisums* veiculados no tempo presente.

¹⁴⁵ BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade. Artigo 2, inciso I do Decreto nº 32.646 do ano de 2003 do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a Lei Estadual nº 4.056/2002 que instituiu o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais. (...) Artigo 14, VI, item 2, e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado do Rio de Janeiro, que fixa a alíquota do ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. Desatenção aos princípios constitucionais da seletividade e essencialidade, dispostos no Artigo 155, §2º da CRFB. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0021368-90.2005.8.19.0000, Relator Des. Roberto Wider. Rio de Janeiro, 19 de abril de 2006. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0003731CDFD2D4CCFFEF838633FC91B263F2F806C32B4E3D&USER=>>>. Acesso em 20.jun 2018.

¹⁴⁶ BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade, em sede de Mandado de Segurança. Art 14, VI, "b" da Lei nº 2.657/96, do Estado do Rio de Janeiro, com a nova redação dada pela Lei 4.683/2005, que fixa em 25% (vinte e cinco por cento) a alíquota máxima de ICMS sobre operações com energia elétrica. Anterior declaração de inconstitucionalidade do art. 14, VI, item 2 e VIII, item 7, do Decreto Estadual nº 27.427/2000, regulamentador daquela lei, na arguição nº 27/2005 julgada pelo órgão especial deste Eg. Tribunal. Lei impugnada que adota idênticos fundamentos do decreto, violando os princípios da seletividade e da essencialidade assegurados no art. 155, §2º, da Carta Magna de 1988. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do art. 14, VI, "b" da Lei 2.657/96, do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000. Relator Des. Jose Mota Filho. Rio de Janeiro, 16 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0003F1CB3FD436FBA3BF0B1F030F5D0CE1F616C402121456&USER=>>>. Acesso em 20.jun 2018.

¹⁴⁷ BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação Cível. Direito Tributário. ICMS. Energia elétrica. Inconstitucionalidade do art. 14, VI, item 2 e VIII, item 7, do Decreto 27.427/00 e do art. 14, VI, "b", da Lei 2.657/1996, que fixam alíquotas do ICMS incidentes sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, por violação dos princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade. Apelação Cível nº 0213487-36.2009.8.19.0001, Relatora Norma Suely Fonseca Quintes. Rio de Janeiro, 29 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000440FEF9D660898F2F17CCD2A5FAD2974CC508224F3B60&USER=>>>. Acesso em 20.jun 2018

Entretanto, até o presente momento, não houve um pronunciamento definitivo do Pretório Excelso em tal Recurso Extraordinário quanto à interpretação adequada dos dizeres do art. 155, §2º, III da CRFB/88, sendo conhecido apenas o Parecer da Procuradoria Geral da República¹⁴⁸, favorável ao emprego da seletividade tributária em razão da essencialidade para o ICMS a incidir sobre a energia elétrica, sob a justificativa de que o constituinte originário teria feito uma proposital inserção de componente de extrafiscalidade no ICMS, antes exclusivo do IPI, para que seja de fato utilizado pelo legislador estadual na proteção da população economicamente vulnerável que não pode arcar com um tributo sobremaneira elevado.

¹⁴⁸ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, Procuradoria-Geral da República, Parecer nº 1106/2015 - ASJCIV/SAJ/PGR, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, 26/02/2015.

CONCLUSÃO

A técnica ou princípio da seletividade tributária, apesar da nobre função que desempenha de direcionamento dos encargos financeiros próprios dos tributos a um ideal de igualdade no acesso a bens e serviços da mais alta essencialidade, sofre, na sua previsão em sede de ICMS, com o espaço de discricionariedade deixado pelo constituinte originário quando da inserção de termo que indicaria ser este princípio ou técnica apenas uma possibilidade, de utilização relegada ao arbítrio do legislador infraconstitucional.

A energia elétrica, bem incorpóreo altamente valorizado por todo e qualquer cidadão na sociedade contemporânea, é tributada quase que exclusivamente pelo ICMS em todo o seu processo de geração e distribuição, como visto alhures.

E essa tributação se opera na lógica inversa daquilo que representa a eletricidade na garantia do mínimo existencial ao povo. Isto porque diversos Estados tem neste tratamento da seletividade como simples ferramenta a justificativa necessária ao implemento de alíquotas situadas em índices próximos ao de 30%, quando não neste exato valor.

A ausência de obrigatoriedade na adoção da seletividade tributária em razão da essencialidade para o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços culminou na equiparação da eletricidade a artigos de luxo/supérfluos no que se refere ao modo como nestes incide tal tributo, ainda que as elevadas alíquotas possuam propósitos distintos em cada caso.

Como já admitido por órgãos julgadores dos Estados em que a eletricidade recebe severo tratamento tributário na forma do ICMS, a receita obtida por meio da cobrança da exação nesta hipótese de incidência é encarada como fundamental no custeio de diversos gastos públicos de relevante interesse social, não havendo predisposição a sua renúncia por parte desses entes.

Entretanto, será que de fato não há alternativas arrecadatórias que possam vir a compensar a perda de fração dessa receita em virtude do desejo de observação de princípios e valores constitucionais fundamentais norteadores (supostamente) da confecção da legislação ordinária?

É certo que a previsão da seletividade para o ICMS diretamente no diploma constitucional não se deu sem motivo, do contrário, como indica a doutrina, não faria sentido que existisse. Deste

modo, ainda que acompanhada de um indicativo de facultatividade, é possível imaginar a sua aplicação, sempre, nas tantas situações em que for possível, ainda mais se colaborar com o alcance dos objetivos fundamentais da Lei das Leis.

A arrecadação, motivo maior pelo qual foram concebidos os tributos, tem o seu papel na persecução do bem-estar social como um todo, já que o custeio do maquinário estatal que rege a vida em sociedade se dá em grande parte pela instituição das diversas espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Mas há que se colocar as garantias constitucionais em primeiro plano quando puderem ser alcançadas pelo poder de tributar, e a seletividade tributária em razão da essencialidade, concebida com o propósito de ajudar a propagar condições dignas de vida ao máximo possível de desamparados, pode ser determinante no respeito à esta postura.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**, 11. ed. , Salvador: Juspodivm, 2017, p. 43.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991
- ÁVILA, Márcio. **Curso De Direito Tributário**. 1. ed., Rio de Janeiro: Gato Sabido, 2011
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010
- _____. **Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar**. 8. ed., rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010
- BARRIEU, Roberto. **O princípio constitucional da vedação do confisco tributário**. In Revista do Advogado, nº 117, vol. 32, 2012
- BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a Comercialização de Energia Elétrica e o Princípio da Seletividade. **Revista de Estudos Tributários**, ano 19, n. 62, p. 36-47, jul./ago. 2008
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2007
- BRASIL. Constituição (1988). Brasília, DF: Portal da Legislação, 1988. Não paginado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 mai. 2018.
- BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Portal da Legislação, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 03 mai.2018.
- BRASIL, **Lei Complementar 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). Brasília, DF: Portal da Legislação, 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm#art36>. Acesso em 20 mai.2018.
- BRASIL, **Decreto-Lei nº 288, de 28 de Fevereiro de 1967**. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF: Portal da Legislação, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0288.htm>. Acesso em 08 mai. 2018
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ofensa ao princípio da licitação (CF, art. 37, XXI). Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1917. Requerente: Governador do Distrito Federal, Marcello Alencar de Araújo e outros. Requerida: Câmara Legislativa do Distrito Federal. Relator. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 24 de agosto de 2007. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/757451/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1917-df>>. Acesso em 01.jun 2018
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade: medida cautelar: Lei Estadual (RS) 11.475. Extinção do crédito tributário, criação de nova modalidade (dação em pagamento) por Lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. (...). Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerida: Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Ação Direta de Inconstitucionalidade-MC 2405, Relator Min. Carlos Britto. Brasília, 06 de novembro de 2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1902123>> Acesso em 01.jun 2018.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Serviço de Energia Elétrica e de Telecomunicações. Majoração de Alíquota. Princípio da Seletividade. Declaração de Inconstitucionalidade pelo órgão especial do Tribunal de Justiça. Agravo Regimental a que se nega provimento. AgRg

nº 634.457/RJ, Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 05 de agosto de 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4014325>> Acesso em 20.jun 2018.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Ação Ordinária. ICMS. Energia Elétrica. Legitimidade Ativa. Consumidor. Alíquota. Princípio da seletividade. Aplicação facultativa. Inteligência do art. 155, §2º, III, da CR. Redução da alíquota e restituição de valores. Impossibilidade. Apelação Cível nº 1.0153.15.008160-9/001, Rel. Des. Edilson Fernandes, Minas Gerais, 14 de novembro de 2017. Disponível em: <<https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/524306609/apelacao-civel-ac-10153150081609001-mg>>. Acesso em 22.jun.2018

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação Cível. Direito Tributário. ICMS. Energia elétrica. Inconstitucionalidade do art. 14, VI, item 2 e VIII, item 7, do Decreto 27.427/00 e do art. 14, VI, "b", da Lei 2.657/1996, que fixam alíquotas do ICMS incidentes sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, por violação dos princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade. Apelação Cível nº 0213487-36.2009.8.19.0001, Relatora Norma Suely Fonseca Quintes. Rio de Janeiro, 29 de maio de 2018. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000440FEF9D660898F2F17CCD2A5FAD2974C508224F3B60&USER=>>>. Acesso em 20.mai 2018

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade. Artigo 2, inciso I do Decreto nº 32.646 do ano de 2003 do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a Lei Estadual nº 4.056/2002 que instituiu o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais. (...) Artigo 14, VI, item 2, e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado do Rio de Janeiro, que fixa a alíquota do ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. Desatenção aos princípios constitucionais da seletividade e essencialidade, dispostos no Artigo 155, §2º da CRFB. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0021368-90.2005.8.19.0000, Relator Des. Roberto Wider. Rio de Janeiro, 19 de abril de 2006. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0003731CDFD2D4CCFFEF838633FC91B263F2F806C32B4E3D&USER=>>>. Acesso em 20.jun 2018.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade, em sede de Mandado de Segurança. Art 14, VI, "b" da Lei nº 2.657/96, do Estado do Rio de Janeiro, com a nova redação dada pela Lei 4.683/2005, que fixa em 25% (vinte e cinco por cento) a alíquota máxima de ICMS sobre operações com energia elétrica. Anterior declaração de inconstitucionalidade do art. 14, VI, item 2 e VIII, item 7, do Decreto Estadual nº 27.427/2000, regulamentador daquela lei, na arguição nº 27/2005 julgada pelo órgão especial deste Eg. Tribunal. Lei impugnada que adota idênticos fundamentos do decreto, violando os princípios da seletividade e da essencialidade assegurados no art. 155, §2º, da Carta Magna de 1988. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do art. 14, VI, "b" da Lei 2.657/96, do Estado do Rio de Janeiro. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000. Relator Des. Jose Mota Filho. Rio de Janeiro, 16 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0003F1CB3FD436FBA3BF0B1F030F5D0CE1F616C402121456&USER=>>>. Acesso em 20.jun 2018.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Apelação Cível em Mandado de Segurança. Tributário. ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações. Alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Inexistência de violação ao princípio constitucional da seletividade. Denegação da segurança mantida. Recurso conhecido e desprovido. Apelação Cível nº 0307832-74.2015.8.24.0023, Relator Des. Cid Goulart. Santa Catarina, 30 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/548977295/apelacao-civel-ac-3078327420158240023-capital-0307832-7420158240023>>. Acesso em 20.jun 2018.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 12, n. 57, p. 122-137, jul./ago. 2004

BUFFON, Marciano; BASSANI, Mateus. **Benefícios Fiscais**: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. *In* Revista da AJURIS, v. 40, num 130, 2013

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017

CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. A seletividade do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia e serviço de comunicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 239, ago. 2015, p. 107-116

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015

CARPINETTI, Ana Carolina. **O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre a energia elétrica**

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2015

_____. **ICMS**. 16. ed., rev., São Paulo: Malheiros Editores, 2012

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

CAVALCANTE, Olga Aline Orlandini. ICMS sobre Energia Elétrica e Sua Base de Cálculo em Face à Lei nº 10.848/2004. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 109, mai./jun. 2016, p. 74-98

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2014

DE MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – teoria e prática**. 13. ed., rev. e atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017

DO CANTO, Jorge Luiz Lopes. Isonomia tributária – art. 150, II, CF. O princípio da capacidade contributiva como princípio operacional da isonomia. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, núm. 84, vol. 27, 2001

ESTURILIO, Regiane Binbara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008

GASPAR, Walter. **ICMS comentado**. 6. ed., atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998

HARADA, Kyioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

_____. **ICMS incidente sobre energia elétrica**. In FISCOSOFT impresso, Artigo Municipal nº 194, 2009

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo encomendado pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP). Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>>. Acesso em 10 jun. 2018

LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017

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

_____. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed., rev e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2016

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2015

_____. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 155, 2008, p. 48-56

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição**. 6. ed. rev. ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 147.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2014

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2013

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, Procuradoria-Geral da República, Parecer nº 1106/2015 - ASJCIV/SAJ/PGR, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, 26/02/2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto”, **Revista dos Tribunais**, ano 79, vol. 651, p. 8-15, jan. 1990

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 6. ed., São Paulo: Livraria do Advogado, 2014,

PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed., rev. e atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributo – Teoria Geral e Espécies**. Rio de Janeiro: Impetus, 2013

RIO DE JANEIRO (Estado). **Decreto nº 27.427 de 17 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Disponível em: <
http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation/renderer.jspx?_afLoop=1260149676166355&datasource=UCMServer%23dDocName%3A81002&_adf.ctrl-state=ul0j8iots_67> Acesso em 10.jun 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 513.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - RICMS. Disponível em: <
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 22 mai.2018

SANTA CATARINA (Estado). **Lei nº 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. Disponível em: <
http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm>. Acesso em 20 mai.2018

SÃO PAULO (Estado). **Decreto-Lei nº 61.838 de 18 de fevereiro de 2016**. Introduce alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, e dá outras providências. São Paulo, SP: Portal da Legislação, 2016. Disponível em: <
<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2016/decreto-61838-18.02.2016.html>>. Acesso em 20 mai.2018

TAVARES, Eduardo Sobral. **Princípio da seletividade e essencialidade tributária**: uma perspectiva libertária. 1. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2. ed., rev. e atual., Rio de Janeiro: Renovar, 2014

ZYAHANA, Juliana Sayure de Oliveira. Capacidade contributiva e extrafiscalidade: o tributo como instrumento de modificação social (parte II). **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, ano 3, número 15, p. 28-67

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