

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**NÚCLEO DE MONOGRAFIA JURÍDICA**

**PROJETO DE MONOGRAFIA JURÍDICA**

**LUCAS RYUITI NUKAMOTO SHIMABUKURO**

**PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE, TEMA 745/STF E LEI  
COMPLEMENTAR nº 194/2022: MUDANÇAS NA TRIBUTAÇÃO DO  
ICMS E CONSEQUÊNCIAS NA ARRECADAÇÃO ESTATAL**

**São Paulo**

**2023**

**PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE, TEMA 745/STF E LEI  
COMPLEMENTAR nº 194/2022: MUDANÇAS NA TRIBUTAÇÃO DO  
ICMS E CONSEQUÊNCIAS NA ARRECADAÇÃO ESTATAL**

Projeto de Monografia Jurídica apresentado pelo aluno Lucas Ryuiti Nukamoto Shimabukuro, matriculada sob o nº RA00217915, com orientação do Prof. Estevão Horvath, na turma DIR-MONO2DTRIB1 e área de Direito Tributário, como requisito de aprovação na matéria Monografia 02 pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

NÚCLEO DE MONOGRAFIA JURÍDICA

SÃO PAULO

2023

## DEDICATÓRIA

*À minha mãe, que me deu tudo o  
que precisei para chegar até aqui.*

## **AGRADECIMENTOS**

À minha mãe, Patrícia, que me colocou no mundo, por ter feito o possível e o impossível por mim.

À minha avó, Tsuruyo, que foi minha segunda mãe por muito tempo, por ter participado ativamente na minha criação.

Ao meu avô, Kazuo, homem no qual me inspirei desde sempre, por ter ajudado, do seu modo, na minha formação. De onde estiver, espero que esteja bem e orgulhoso de mim.

À minha namorada, Beatriz, pessoa mais incrível que tive a honra de conhecer nos últimos anos, por estar comigo nos momentos bons e ruins.

Aos meus amigos, por toda a alegria e diversão proporcionada.

Aos inúmeros professores que tive durante a vida, por toda a paciência e ensinamentos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Estevão Horvath, pela oportunidade e apoio na elaboração deste trabalho.

Gratidão a todos vocês!

## EPÍGRAFE

*“Não basta que todos sejam iguais perante a lei. É preciso que a lei seja igual perante todos.” (Salvador Allende)*

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar as consequências, na arrecadação estadual, ocasionadas pela redução das alíquotas de ICMS de produtos/serviços considerados essenciais, por conta da aplicação do princípio da seletividade. Tal questão foi suscitada com o julgamento do RE 714.139/SC (Tema 745/STF), no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a essencialidade da energia elétrica, bem como dos serviços de telecomunicação, determinando que tais produtos/serviços fossem tributados pela alíquota geral do ICMS. Nesse sentido, após a edição do Tema 745, alterou-se o Código Tributário Nacional e a Lei Kandir, por meio da Lei Complementar nº 194/2022, reconhecendo-se como essenciais os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo, impedindo que a tributação de ICMS fossem delimitadas em patamar superior ao da alíquota geral. Dessa maneira, considerando que o ICMS é o tributo de maior peso na arrecadação dos Estados, estima-se que os entes deixaram arrecadar cerca de R\$44,2 bilhões no ano de 2022, fazendo com que fossem necessárias algumas mudanças na tributação do referido imposto, como, por exemplo, o aumento da alíquota em diversos estados da Federação.

Palavras-chave: ICMS. Princípio da seletividade. Essencialidade. Alíquota. Arrecadação estadual.

## **ABSTRACT**

This present paper aims to analyze the consequences in the state collection caused by the reduction of the ICMS rates of products/services considered essential, due to the application of the principle of selectivity. This issue began with the judgment of RE 714.139/SC (Theme 745/STF), in which the Federal Supreme Court recognized the essentiality of electricity, as well as telecommunication services, determining that such products/services were taxed at the general rate of ICMS. In this sense, after the issue of Theme 745, there was a change in the National Tax Code and in the Kandir Law, through Complementary Law nº 194/2022, recognizing fuels, natural gas, electricity, communications and public transport, preventing the taxation of ICMS on such products/services from occurring at a level higher than the general rate. In this way, considering that ICMS is the main form of collection in the States, it is estimated that the entities allowed to collect about R\$44.2 billion with such a reduction in the year 2022, making some changes in the taxation of the aforementioned tax, such as, for example, the increase in the rate in several states of the Federation.

Keywords: ICMS. Principle of selectivity. Essentiality. Tax rate. State collection.

## ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
FEBRAFIPE	Associação Nacional das Associações de Fiscais de Tributos Estaduais
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IFI	Instituição Fiscal Independente
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto sobre a Rendas das Pessoas Físicas
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
SC	Santa Catarina
STF	Superior Tribunal Federal

## **TABELAS**

Tabela 1	Receita Tributária do Estado de São Paulo (Outubro de 2022)
Tabela 2	Estados que aumentaram a alíquota geral do ICMS em 2023

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) .....</b>	<b>13</b>
<b>2. PRINCÍPIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 Princípio da Capacidade Contributiva.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2 Princípio da Seletividade ou Essencialidade .....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.1 Seletividade e ICMS: Da Sua Não Obrigatoriedade .....</b>	<b>22</b>
<b>3. JULGAMENTO DO RE 714.139/CC (TEMA 745/STF).....</b>	<b>24</b>
<b>4. DA EDIÇÃO DA LC nº 194/2022 E DAS CONSEQUÊNCIAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL SOBRE ICMS.....</b>	<b>29</b>
<b>5. DA IMPORTÂNCIA DO ICMS NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS.....</b>	<b>32</b>
<b>6. DAS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS NA TRIBUTAÇÃO ESTADUAL.....</b>	<b>34</b>
<b>6.1. Das deduções realizadas pelo Governo Federal.....</b>	<b>34</b>
<b>6.2 Majoração das Alíquotas Gerais nos Estados .....</b>	<b>36</b>
<b>6.3 Retirada dos combustíveis da lista produtos tidos como essenciais .....</b>	<b>37</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>39</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>40</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende tratar das consequências práticas na arrecadação estadual ocasionadas pela aplicação do princípio da seletividade na tributação de ICMS, que foi posta em debate por meio do julgamento do RE 714.139/SC (Tema 745/STF), no qual o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação, determinando que tais produtos/serviços fossem tributados pela alíquota geral do ICMS.

Nesse sentido, após a edição do Tema 745/STF, alterou-se o quanto disposto no Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96) por meio da Lei Complementar nº 194/2022, que reconhece como essenciais os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo, impedindo que a tributação de ICMS de tais produtos/serviços se dê em patamar superior ao da alíquota geral de cada estado.

Assim, o presente projeto versará sobre as implicações da mudança na tributação dos referidos bens, e em especial no impacto na arrecadação pelos Estados, sendo que a pergunta de pesquisa é quais são as implicações práticas na arrecadação estatal na redução das alíquotas do ICMS sobre bens e serviços essenciais, principalmente em relação a energia elétrica e aos combustíveis, que são parte significativa da arrecadação estadual.

A hipótese é que ainda que o princípio da seletividade deva ser levado em consideração na tributação de ICMS, há que se estudar os impactos reais da redução das alíquotas, principalmente sobre combustíveis, energia elétrica e telecomunicação, que são muito relevantes na arrecadação dos Estados.

Dessa forma, reputa-se que o tema seja interessante e atual, especialmente tendo em vista a edição da Lei Complementar 194/22, que alterou o Código Tributário Nacional, e que após tal edição, várias foram as consequências no quanto arrecadado pelos estados, o que culminou com o aumento na alíquota geral de ICMS em diversos estados, bem como iniciou uma ampla discussão a respeito da tributação dos combustíveis.

Em um primeiro momento, serão abordados os aspectos teóricos do ICMS, sua forma de tributação e a importância na arrecadação dos estados, bem como a aplicação do princípio da seletividade e do princípio da capacidade contributiva.

Logo em seguida, far-se-á uma análise do Tema 745/STF, bem como da edição da Lei Complementar nº 194/22.

Por fim, no terceiro momento, que será o cerne desta tese, passaremos à análise da mudança na tributação dos bens e serviços tidos como essenciais e das consequências na arrecadação pelos estados, como é o caso do aumento das alíquotas gerais em diversos estados a partir do ano de 2023.

## 1. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Atualmente, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ou ICMS, está disciplinado no art. 155, II da Constituição Federal<sup>1</sup>:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

No entanto, a existência do ICMS não vem da Constituição de 1988, sendo certo que a criação do imposto em questão no Brasil é datada de 1922, por meio da Lei nº 4.625/1922<sup>2</sup>, cujo nome, na época, era Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), incidindo apenas sobre operações de venda.

Mais tarde, com a promulgação da Constituição de 1934<sup>3</sup>, a incidência do IVM foi ampliada, passando a incidir sobre “*vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual*”, nos termos do art. 8º da CF/34, que também tratou de alterar o seu nome para Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

Naquele momento, o referido imposto não observava o princípio da cumulatividade, sendo, portanto, prejudicial à economia da época, principalmente nos setores que dependiam de longas cadeias produtivas, visto que a incidência do imposto ocorria em cada uma das fases, aumento o seu impacto no preço final.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2023.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/l4625.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm)>. Acesso em 01 de fevereiro de 2023.

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 de julho de 1934. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2023.

Já em 1965, a partir da Reforma Tributária, criou-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que, para além da mudança de nome, trouxe consigo a aplicação do princípio da não cumulatividade, sendo este adotado até os dias atuais.

Assim, mantendo a sua não cumulatividade, com a Constituição Federal de 1988 foi criado o atual ICMS, o qual, nos termos de Marcus Abraham<sup>4</sup>, *“se ampliou a base de incidência do antigo ICM, incorporando a produção de petróleo e derivados, de energia elétrica e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, até então objetos de um regime tributário próprio, ganhou a sua configuração atual de ICMS, sendo regido, a partir de 1996, pela Lei Complementar nº 87.”*

Sobre a citada Lei Complementar nº 87/96, inclusive, que é mais conhecida como Lei Kandir, vale considerar que ela constituiu as disposições basilares do ICMS, visando atender o quanto disposto na CF/88, sendo que é de competência de cada Estado da federação estabelecer as alíquotas gerais e demais regras sobre o tema.

---

<sup>4</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fossense, 2018.

## 2. PRINCÍPIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No geral, o Sistema Constitucional Tributário é formado por princípios e regras, atuando no sentido de possibilitar ao Estado os meios necessários à obtenção de recursos para o cumprimento de suas finalidades, bem como de garantir ao contribuinte que o poder do Estado não seja exercido de maneira exacerbada.

Segundo Dworkin, a diferença entre princípios e regras pode ser concebida por meio de critérios classificatórios. Nesse sentido, determinada regra vale ou não vale, sendo que no caso de um embate entre regras, necessariamente uma delas deverá ser considerada inválida. Já quanto aos princípios, haveria a possibilidade de uma aplicação mais ampla, podendo haver conjugação com fundamentos de outros princípios.<sup>5</sup>

Em relação aos princípios, Miguel Reale coloca que *“princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.”*<sup>6</sup>

Em sentido parecido, Celso Antônio Bandeira de Mello dispõe sobre a gravidade de se violar um princípio, aduzindo que *“violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que os sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada”*<sup>7</sup>.

Não seria diferente, assim, a consideração da importância dos princípios no Direito Constitucional Tributário, visto que são necessários para proteger o cidadão dos abusos do poder praticados pelo Estado.

---

<sup>5</sup> DWORKIN, Ronald. Los derechos en serio. p. 74-77.

<sup>6</sup> REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p 60.

<sup>7</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo. 12ª ed. – São Paulo : Malheiros, 2000, p. 747/748.

Afinal, os princípios em matéria tributária acabam por desempenhar papel preponderante tanto na elaboração quanto na aplicação das normas tributárias. Sendo assim, exercem dupla função: (i) são parâmetros a serem observados pelo legislador quando da elaboração de normas tributárias, condicionando o exercício do poder estatal; (ii) servem como norteadores do Poder Judiciário, que deve decidir a partir dos parâmetros traçados pelos princípios tributários.

Assim, temos (citando apenas os principais) os princípios da legalidade, da igualdade, da competência, da vedação ao confisco, da liberdade de tráfego, e especialmente para o presente artigo, o da capacidade contributiva, que será melhor tratado a seguir.

Ademais, cabe consignar que no sistema tributário brasileiro também existem alguns princípios aplicados especificamente para determinadas modalidades de tributos, como é o caso do princípio da seletividade, que é objeto do presente estudo.

Desse modo, a seguir será feita uma melhor análise dos princípios da capacidade contributiva e da seletividade, que são interdependentes e visam a justiça fiscal.

## 2.1 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva está disposto no artigo 145, §1º:

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

(...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”<sup>8</sup> (grifo próprio)

Nesse sentido, tal tributo está relacionado com a aptidão do contribuinte em suportar a carga tributária, devendo ser cobrado nos termos das realidades econômicas e financeiras do sujeito passivo. Ou seja, tal princípio dispõe que os tributos devem ser pagos de acordo com a

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/civil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2023

capacidade financeira de cada indivíduo, de forma que aqueles que possuem maior capacidade econômica devem contribuir com uma parcela maior do ônus tributário, enquanto os que detêm menor capacidade econômica devem contribuir com uma parcela menor. Busca-se, assim, por meio de tal princípio, a promoção da justiça fiscal e da equidade na distribuição do ônus tributário.

Sobre o tema, Marcus Abraham dispõe:

“A capacidade contributiva é um dos alicerces do dever fundamental de pagar tributos. Origina-se na Constituição Federal, como uma correspondência aos direitos fundamentais, mas, sobretudo, pela realização da capacidade contributiva, juntamente com a imperiosa necessidade de implementação dos princípios da dignidade da pessoa humana, da função social e da solidariedade como mandamentos norteadores de uma ética tributária. Assim, tem o seu aspecto impositivo (de impor a cobrança de tributo sobre quem detém condições financeiras) e negativo (de restringir a incidência tributária sobre aqueles desprovidos de condições financeiras).”<sup>9</sup>

No caso dos impostos diretos, o princípio da capacidade contributiva é de fácil aplicação e observação. Afinal, tais tributos incidem sobre renda e patrimônio, bastando fazer incidir sobre eles alíquotas progressivas, buscando-se uma tributação mais justa e proporcional à capacidade financeira do contribuinte.

Utiliza-se da técnica, portanto, por meio de outro princípio, o da progressividade, para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, sendo que, ainda segundo Marcus Abraham, necessária “*a exigência de que a tributação seja feita com base na exteriorização de riqueza e respectiva capacidade econômica de cada contribuinte, por meio da determinação da majoração da alíquota na medida em que se aumenta a base de cálculo.*”<sup>10</sup>

É como ocorre, por exemplo, a tributação de Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), em que quanto maior o acréscimo patrimonial, maior a alíquota incidente sobre ele, já que a legislação estabelece uma tabela progressiva de alíquotas (isenção, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%).

Porém, nos casos de impostos indiretos, como é o caso do ICMS, a tarefa se torna mais delicada, visto que incidem sobre o consumo do contribuinte. Nesse sentido, como a aquisição de produtos e serviços independe da renda do adquirente, todos, independentemente de classe

---

<sup>9</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Fossense, 2018.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

social ou capacidade econômica, acabam suportando a mesma alíquota no consumo de determinado bem ou serviço.

Como exemplo, pode-se inferir que a ampla maioria da sociedade brasileira, seja de grupos mais ou menos abastados, consome arroz e feijão em sua rotina. Sobre tais produtos incide ICMS, e independentemente da disponibilidade financeira da pessoa que o adquire, a alíquota é a mesma.

Para dirimir tal questão, o sistema tributário brasileiro aplica o Princípio da Seletividade ou da Essencialidade na tributação de IPI e ICMS, reduzindo a tributação de produtos essenciais e majorando a de produtos supérfluos, como será tratado a seguir.

## 2.2 Princípio da Seletividade ou Essencialidade

No âmbito do ICMS, o princípio da essencialidade, também conhecido como princípio da progressividade, foi instituído pelos artigos 153, §3º (no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados) e 155, §2º da CF/88:

“**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;”

“**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2023

Como visto acima, a essencialidade é aplicada especificamente na tributação do IPI e do ICMS, e sobre tal princípio, Schoueri dispõe que *“a seletividade se encontra vinculada à essencialidade, indicando que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função dos próprios produtos.”*<sup>12</sup>

A escolha de cada alíquota, nos termos do Princípio da Seletividade, portanto, deve se dar pela essencialidade do produto, ou seja, tem de se atrelar a carga tributária de cada produto ou serviço ao que fundamental e indispensável para a população. Assim, quanto mais necessário determinado bem for, menor deve ser a alíquota aplicada sobre ele.

É o método, portanto, de tratar de forma desigual os cidadãos desiguais, na medida de suas desigualdades, efetivando-se os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Segundo Aliomar Baleeiro, o princípio em questão versa sobre a *“discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias a alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser.”*<sup>13</sup>

Tratando a relação entre capacidade contributiva e seletividade, aliás, Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho aduz:

*“(…) considerando que na tributação sobre o consumo o valor do tributo, a rigor, integra o preço do tributo, da mercadoria ou do serviço e, considerando, também, que esse tributo é via de regra suportado pelo consumidor final, o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade tem um papel importante na graduação da tributação conforme a capacidade econômica, na medida em que, de um lado, reduz a carga tributária incidente sobre bens e serviços necessários a um padrão de vida mínimo decente, que retrata a esfera de consumo das pessoas menos favorecidas (aquilo que essa classe consegue financeiramente consumir), e, de outro lado, eleva a carga tributária incidente sobre bens e serviços supérfluos, de conotação luxuosa, normalmente consumidos pelas pessoas mais abastadas.”*<sup>14</sup>

Acerca da essencialidade de bem ou serviço, o texto constitucional não discrimina quais seriam mais ou menos essenciais, sendo este um trabalho do legislador estadual. Cabe a este,

---

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 777.

<sup>13</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

<sup>14</sup> MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez Mileo. **Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS**. São Paulo: IBDT, 2022. p. 161.

portanto, fazer incidir a menor alíquota possível sobre aquele produto que garante o mínimo existencial, enquanto deve haver majoração de alíquota sobre os produtos tidos como superficiais ou de luxo. Assim, produtos da cesta básica, por exemplo, devem ser tributados em alíquotas menores, enquanto produtos como fogos de artifício e tabaco devem ser tributados por alíquota maiores.

E, para tal, deve-se observar os elementos da essencialidade tributária, sendo que sobre o elemento pessoal do princípio, Eduardo Sobral Tavares dispõe que a essencialidade pode ser vislumbrada a partir de três critérios: (i) critério objetivo-físico; (ii) critério objetivo-valorativo; e (iii) critério subjetivo-valorativo. O critério objetivo-físico se pauta em questões físico-biológicas dos seres humanos, cujo cerne reside em bens e serviços indispensáveis à sobrevivência e à continuidade da vida. O critério objetivo-valorativo, a seu turno, se relaciona com uma perspectiva axiológica de prestigiar os valores constitucionalmente eleitos como fundamentais. O critério subjetivo-valorativo, por fim, ao invés de se basear na natureza do objeto, tem como pano de fundo a percepção e a avaliação pessoal realizada pelo ser humano a cada momento em que pratica uma nova ação.<sup>15</sup>

Ademais, MILEO FILHO versa sobre o elemento espacial da essencialidade tributária, defendendo que a depender do local, as necessidades da população são distintas, alterando, portanto, o que é tido como essencial ou não:

“Por via de consequência, a concepção de essencialidade dos objetos de consumo se revela sensível às alterações geográficas. É dizer, não se tem a essencialidade como imutável, mas, sim, como algo oscilante conforme o espaço. Efetivamente, determinado bem ou serviço pode vir a ser considerado essencial para uma região em particular e, em contrapartida, ser considerado até mesmo como não essencial em outra região. O entendimento vai de um extremo até o outro. Dentro de um país com dimensões continentais como o Brasil, esse contraste ou fato paradoxal não é tão raro.”<sup>16</sup>

Por fim, ainda segundo MILEO FILHO, deve-se considerar o elemento temporal da essencialidade tributária, tendo em vista que *“o elemento temporal é igualmente capaz de alterar a noção de bem ou serviço essencial. Na atualidade, inquestionavelmente, é difícil imaginar o mundo sem automóveis e sem os aviões. Já na Idade Média, a realidade era diversa:*

---

<sup>15</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. Princípio da Seletividade e essencialidade tributária: uma perspectiva libertária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 170-187.

<sup>16</sup> MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez Mileo. **Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS**. São Paulo: IBDT, 2022. p. 127/128

*esses veículos de transporte sequer existiam. As invenções do homem, oriundas das descobertas científicas, se enraízam na sociedade, passando a gradativamente fazer parte do cotidiano das pessoas.*”<sup>17</sup>

Adiante, como exposto anteriormente, o Princípio da Seletividade é o meio de implementação do Princípio da Capacidade Contributiva na tributação de impostos indiretos. É justamente como a doutrina trata do assunto:

“A regra em foco significa que o ICMS operará, também, como instrumento de extrafiscalidade, visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto. Inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte “de fato.”<sup>18</sup>

“Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. (...) Aliás, é precisamente em atenção ao contribuinte “de fato” que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva no campo dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da seletividade, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem.”<sup>19</sup>

Porém, ainda que existam elementos (pessoal, espacial e temporal) para a realização da discriminação de quais produtos/serviços seriam essenciais ou não, como o texto constitucional não realiza tal *discrimen* de forma específica, pode-se verificar algumas incongruências na tributação de determinados produtos, principalmente àqueles de relevante importância na arrecadação estatal. É o caso, por exemplo, da energia elétrica e dos combustíveis, que em diversos estados foram tributados em alíquotas maiores, e que serão tratados com maior cuidado a frente.

---

<sup>17</sup> MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez Mileo. **Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS**. São Paulo: IBDT, 2022. p. 132

<sup>18</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 282

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015. p. 553.

### 2.2.1 Seletividade e ICMS: Da Sua Não Obrigatoriedade

Assim como já disposto anteriormente, o art. 155, §2º da CF/88 aduz que o ICMS “**poderá** ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e do serviço”<sup>20</sup>, sendo que, pela leitura singela de tal artigo, interpreta-se que a seletividade do ICMS é facultativa.

Dessa maneira, verifica-se que há certa diferença em relação ao que é disposto na tributação do IPI, pois a Constituição assevera que o imposto “**será** seletivo, em função da essencialidade do produto”<sup>21</sup> (art. 153, §3º, I da CF/88) criou, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, certo dilema sobre a facultatividade da aplicação da essencialidade no ICMS.

Sobre o tema, de um lado, parte da doutrina entende que a Constituição conferiu ao IPI a obrigatoriedade na aplicação do princípio, enquanto no caso do ICSM, teria dado, ao legislador ordinário e ao Poder Executivo, a faculdade de estabelecer as alíquotas seletivas no ICMS.

No entanto, Roque Antonio Carraza entende que o comando em relação ao ICMS veicula norma cogente, sendo que o “poderá”, na verdade, tem a conotação de “deverá”:

O atual ICMS, pelo contrário, deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a teor do art. 155, §2º, III, da CF ‘poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços’. Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo ‘poderá’ equivale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.<sup>22</sup>

Corroborando com tal entendimento, Maria Sylvia Zanella Di Pietro dispõe:

“Embora o vocábulo ‘poder’ dê a impressão de que se trata de faculdade da Administração, na realidade trata-se de ‘poder-dever’, já que reconhecido ao poder público para o exerça em benefício da coletividade; os poderes são, pois, irrenunciáveis.”<sup>23</sup>

<sup>20</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2023.

<sup>21</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2023.

<sup>22</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006. p. 374 e 375.

<sup>23</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 86.

Porém, vale mencionar que independentemente da corrente adotada, é pacífico o entendimento de que, mesmo que seja reconhecida a facultatividade na adoção do princípio pelo legislador, caso este opte por tributar os produtos em diferentes alíquotas, discriminando, assim, quais produtos são mais ou menos essenciais, não poderá determiná-las de forma arbitrária, devendo, portanto, respeitar o princípio da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços.

Foi justamente o que decidiu o STF, ao apreciar o RE 714.139/SC (Tema nº 745), que será melhor exposto a seguir.

### 3. JULGAMENTO DO RE 714.139/CC (TEMA 745/STF)

A aplicação do princípio da seletividade no ICMS é assunto tão desafiador que o STF apreciou o tema no julgamento do RE 714.139/SC, com repercussão geral, que gerou o tema nº 745/STF. No caso em questão, uma empresa do varejo buscava assentar a inconstitucionalidade de norma que disciplinava a cobrança do ICMS sobre energia elétrica pela alíquota de 25%, buscando a aplicação de 17%, alíquota geral do estado.

De um lado, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança alegando que o estabelecimento de alíquotas majoradas de ICMS para os serviços de energia elétrica e telecomunicação foi com base em *“critério aleatório e dissociado da finalidade do princípio da seletividade (artigo 155, §2º, inciso III da CF/88) o qual determina que a fixação das alíquotas do ICMS deverá atender a essencialidade do produto quando fixada em patamar diverso ao da alíquota interna ordinária de 17%”*.

Nesse sentido, questionava-se a constitucionalidade do art. 19, I, “a” e “c” da Lei nº 10.297/96, do Estado de Santa Catarina, que estabeleceu alíquota de 25% para o ICMS sobre fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações, enquanto a alíquota geral do Estado era de 17%.

Mais especificamente, por meio da norma em questão, o Estado de Santa Catarina estabeleceu o percentual de 12% para o consumo domiciliar de energia elétrica (máximo de 150kW) e do consumo de produtor rural/cooperativas rurais redistribuidoras (até 500kW), fazendo-se incidir a alíquota de 25% nos demais casos.

O argumento principal do contribuinte foi que a adoção do princípio da seletividade no ICMS seria obrigatória, inclusive a consumidores de grande porte devendo ser respeitado na fixação das alíquotas de energia elétrica e serviços de telecomunicações. Nesse sentido, o contribuinte dispôs que seria desproporcional que a tributação de energia elétrica e de serviços de telefonia fossem superiores à de mercadorias tidas como supérfluas, como armas e bebidas alcoólicas.

De forma incidental, dispôs que mesmo que fosse reconhecida a facultatividade na aplicação do princípio em questão, nos casos em que legislador escolhe utilizar dele, criando alíquotas distintas da alíquota geral, o respeito ao princípio da essencialidade seria obrigatório.

O Estado impetrado, por outro lado, alegou que a Constituição deixou a fixação da essencialidade a critério do legislador estadual no caso do ICMS, por constar o verbo “poderá”, dispondo também que a fixação dos tributos deve observar o princípio da capacidade sempre

que possível, que não seria o caso da tributação da energia elétrica. Assim, dispôs *que “... se o legislador entendeu, por motivos de política fiscal, que nas utilizações comerciais ou industriais de energia elétrica incidirá ICMS com alíquota de 25%, exerceu poder discricionário, que lhe foi expressamente facultado pelo poder constituinte”*.

O argumento do Estado foi acatado pelos juízos de primeira e segunda instância, sendo que a última estabeleceu entendimento de que a norma prevista no art. 155, II, §2º da CF/88 conferiu aos Estados a faculdade para avaliar a essencialidade do produto ou serviço tributado, e que o Estado impetrado utilizou da extrafiscalidade, com intuito de desestimular o consumo de energia elétrica.

Assim, o Acórdão, posteriormente recorrido à Suprema Corte, foi editado nos seguintes termos:

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. ALÍQUOTA DE ICMS (25%). ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO (ART. 155 § 2º, III). INOCORRÊNCIA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO. A Constituição Federal dispõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I, da CF – grifei). Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão “poderá ser seletivo”. No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão “deverá ser seletivo”, reservada apenas ao IPI. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos.

Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. Mais: essa prova, no caso do Mandado de Segurança, deveria ser préconstituída. A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços

de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada. (RMS 28.227/GO, Relator Ministro Herman Benjamin.)

Já no STF, ao analisar o caso, o Relator, Ministro Marco Aurélio, votou pela inconstitucionalidade das alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações acima das alíquotas das operações em geral, sendo acompanhado pela Maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Em seu voto, o Relator inicialmente reconheceu a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de telecomunicação, nos seguintes termos:

“(...) A utilidade social dos setores de energia elétrica e telecomunicação é revelada na Constituição Federal, em que foram alçados à condição de serviços públicos de competência da União – artigo 21, incisos XI e XII, alínea “b”.

Na mesma esteira, a Lei nº 7.883/1989, na parte em que versadas as limitações ao exercício do direito de greve, incluiu-os como atividades essenciais. Confirmam:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; (...)

VII - telecomunicações;

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, mediante pesquisa nacional contínua por amostra de domicílios, revelou a presença de energia elétrica em 99,8% das residências. Quanto aos estabelecimentos industriais e comerciais, a importância do bem é auto-evidente, sem o qual inviabilizada a atividade. Na dicção de Hugo de Brito Machado Segundo, "sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal."

O relevo das telecomunicações não fica atrás. Levantamento da Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel sinaliza que 98,2% da população brasileira tem acesso à telefonia e à internet móvel. A pandemia covid-19 veio confirmar a pertinência do serviço, no que viabilizou a prestação de outras atividades essenciais, como saúde, educação e prestação jurisdicional.”

Passando para a análise da obrigatoriedade ou não da utilização do princípio da seletividade no ICMS, vale observar que em seu voto, o Ministro Relator entendeu que o legislador não é obrigado a utilizar-se da essencialidade na tributação do ICMS, porém que, uma vez adotada, não pode deixá-la de lado, como seria o caso de aplicar alíquota majorada sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações. Veja-se:

“Adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Surge a contrariedade à Constituição Federal, uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade.”

Divergindo do Relator, o Ministro Alexandre de Moraes votou pela constitucionalidade da norma do Estado de Santa Catarina, dispondo que *“não houve qualquer ofensa à isonomia tributária, uma vez que ausente tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Muito pelo contrário, o tratamento diferenciado foi estabelecimento pelo Estado justamente com vistas a equalizar o ônus das operações com energia elétrica, de modo a cobrar mais de quem consome mais e possui maior capacidade contributiva, e cobrar menos de quem consome menos e possui menor capacidade contributiva.”*

Nesse sentido, o Min. Alexandre de Moraes propôs a fixação da seguinte tese:

“I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no artigo 155, parágrafo 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva.

II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem.

III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS.”

Em seguida, o Ministro Gilmar Mendes adotou critério parecido ao último, considerando que *“o legislador estadual, ao estipular as alíquotas diferenciadas de energia elétrica, não desconsiderou o critério da essencialidade, mas, sim, a ele agregou elementos que a um só tempo concretizam a capacidade contributiva e estimulam o uso racional da energia elétrica.”*

Apesar da divergência apontada, saiu vencedor o entendimento do Ministro Relator Marco Aurélio, fixando-se a seguinte tese de Repercussão Geral:

“Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”.

Visando a possível “macrolitigância” após a fixação da Tese 745/STF e a relevante perda arrecadatória dos Estados que ocorreria caso os entes estatais fossem obrigados a restituir integralmente o quanto já pago em alíquota superiores sobre produtos e serviços essenciais, o STF optou pela modulação dos efeitos da decisão, entendendo que a decisão proferida pelo Plenário no RE nº 714.139 só passaria a produzir efeitos a partir do início de 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até 05/02/2021, data em que teve início o julgamento em questão.

No entanto, assim como será visto a seguir, os efeitos arrecadatórios aos Estados foram praticamente imediatos.

#### 4. DA EDIÇÃO DA LC nº 194/2022 E DAS CONSEQUÊNCIAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL SOBRE ICMS

Com a tese de Repercussão Geral editada pelo STF, várias foram as indagações que passaram a ser feitas em relação a essencialidade de determinadas mercadorias, pois caso reconhecida, não poderiam, portanto, terem a alíquota acima da geral.

Em março de 2022, o Procurador-Geral da República, Augusto Aras, enviou ao STF um conjunto de 25 Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs), contra leis estaduais e do Distrito Federal que fixaram alíquotas acima das operações em geral na tributação de energia elétrica e serviços de telecomunicações, alegando que tais dispositivos violavam o princípio da seletividade.

Em poucos meses, o STF passou a julgar as ADIs propostas pela PGR, invalidando as leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações, em aplicação ao Tema 745/STF. Veja-se, como exemplo, Acórdão da ADI 7123, que declarou a inconstitucionalidade da norma do Distrito Federal:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 17 a 24/6/22, na conformidade da ata do julgamento e nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, por unanimidade de votos, em julgar procedente o pedido formulado na ação direta, declarando a inconstitucionalidade do item 13 da alínea a do inciso II do art. 18 da Lei nº 1.254 do Distrito Federal, de 8 de novembro de 1996, bem como da alínea b e da expressão "para serviço de comunicação" constante da alínea f, ambas do referido inciso, além de modular os efeitos da decisão, estipulando que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até 5/2/21.”<sup>24</sup>

Após um período de indeterminação, foi editada a Lei Complementar nº 194/2022, alterando o CTN e a Lei Kandir para considerar “*os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos*”<sup>25</sup>, aludindo também que tais produtos/serviços não podem ser tributados em alíquota acima a das operações em geral.

---

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 7123*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372971>>. Acesso em: 04/04/2023

<sup>25</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp194.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm)>. Acesso em 23 de abril de 2023.

Assim, com a edição da referida Lei Complementar, todos os Estados e o Distrito Federal passaram a realizar a tributação dos produtos/serviços tidos como essenciais pela alíquota geral do ICMS, o que causou grande impacto na arrecadação estadual.

Afinal, como visto anteriormente, os Estados tinham como base a aplicação de alíquotas maiores do que a geral em produtos/serviços tidos como essenciais. Como exemplo, tem-se que o Estado de São Paulo cobrava alíquota de 25% nas operações de energia elétrica acima de 200 kmh/mês (art. 52, V, b do RICMS/SP), sendo a mesma alíquota aplicada a produtos como cachimbos, bebidas alcoólicas, tacos de bilhar e perfumes, nos termos do art. 55 do RICMS/SP<sup>26</sup>:

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, observada a classificação segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH vigente em 31 de dezembro de 1996 (Lei 6.374/89, art. 34, § 1.º, itens 1 e 8, este acrescentado pela Lei 7646/91, art. 4.º, I, e § 5.º, com alteração da Lei 9.399/96, art. 1.º, VII, Lei 6556/89, art. 2.º, e Lei 7646/91, art. 4.º, II):

I - nas prestações onerosas de serviço de comunicação;

II - bebidas alcoólicas, classificadas nas posições 2204,2205 e 2208, exceto os códigos 2208.40.0200 e 2208.40.0300;

III - fumo e seus sucedâneos manufaturados, classificados no capítulo 24;

IV - perfumes e cosméticos, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307, exceto as posições 3305.10 e 3307.20, os códigos 3307.10.0100 e 3307.90.0500, as preparações anti-solares e os bronzeadores, ambos classificados na posição 3304;

V - peleteria e suas obras e peleteria artificial, classificadas nos códigos 4303.10.9900 e 4303.90.9900;

VI - motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos, classificadas nos códigos 8711.30 a 8711.50;

VII - asas-delta, balões e dirigíveis, classificados nos códigos 8801.10.0200 e 8801.90.0100;

VIII - embarcações de esporte e de recreio, classificadas na posição 8903;

IX - armas e munições, suas partes e acessórios, classificados no capítulo 93;

X - fogos de artifício, classificados na posição 3604.10;

XI - trituradores domésticos de lixo, classificados na posição 8509.30;

XII - aparelhos de sauna elétricos, classificados no código 8516.79.0800;

---

<sup>26</sup> SÃO PAULO (Estado). Decreto n. 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: 21 de Maio de 2023.

- XIII - aparelhos transmissores e receptores (do tipo "walkie-talkie"), classificados do código 8525.20.0104;
- XIV - binóculos, classificados na posição 9005.10;
- XV - jogos eletrônicos de vídeo (vídeo-jogo), classificados no código 9504.10.0100;
- XVI - bolas e tacos de bilhar, classificados no código 9504.20.0202;
- XVII - cartas para jogar, classificadas na posição 9504.40; no código 9505.90.0100;
- XIX - raquetes de tênis, classificadas na posição 9506.51;
- XX - bolas de tênis, classificadas na posição 9506.61;
- XXI - esquis aquáticos, classificados no código 9506.29.0200;
- XXII - tacos para golfe, classificados na posição 9506.31;
- XXIII - bolas para golfe, classificadas na posição 9506.32;
- XXIV - cachimbos, classificados na posição 9614.20;
- XXV - piteiras, classificadas na posição 9615.90;
- XXVI - álcool carburante, classificado nos códigos 2207.10.0100 e 2207.10.9902, gasolina classificada nos códigos 2710.00.0301, 2710.00.0302, 2710.00.0303 e 2710.00.0399 e querosene de aviação, classificado nos códigos 2710.00.0401.

De tal maneira, o Estado de São Paulo passou a tributar a 18% todas as operações de energia elétrica e serviços de comunicação (antes tributados a 25%), fato que, assim como será visto em tópico a seguir, causou grandes consequências na arrecadação estadual.

## 5. DA IMPORTÂNCIA DO ICMS NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS

Atualmente, o ICMS é o principal imposto na arrecadação dos Estados brasileiros, chegando, em determinados momentos, a 90% da receita tributária estadual, sendo, portanto, essencial para a promoção de toda a atuação em âmbito estadual e municipal.

Veja-se, por exemplo, a arrecadação do Estado de São Paulo no mês de Outubro de 2022, conforme Relatório da Receita Tributária, disponibilizado pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Governo do Estado de São Paulo:

Tabela 1- Receita Tributária do Estado de São Paulo (Outubro de 2022)<sup>27</sup>

**TABELA 1 - Receita tributária do Estado de São Paulo (out. 2022)**

Valores nominais em milhões de reais e em %

	Valor <sup>a</sup>		Taxas nominais de crescimento				Contribuição <sup>b</sup>		Porcentagem do total	
	Out22	Jan-out22	Out22/	Out22/	Jan-out22/	Nov21-out22/	Nov21-out22/	Out22	Jan-out22	
			Set22	Out21	Jan-out21	Nov20-out21	Nov20-out21			
ICMS <sup>c</sup>	15.731,4	167.556,7	-8,9	-5,5	11,9	13,5	11,4	89,4	83,7	
IPVA <sup>d</sup>	739,6	21.537,7	-13,2	47,2	23,5	19,5	1,8	4,2	10,8	
Taxas <sup>d</sup>	767,5	7.114,0	-1,1	29,6	17,4	16,0	0,5	4,4	3,6	
ITCMD <sup>e</sup>	241,8	2.910,4	-10,2	-4,9	-1,2	5,7	0,1	1,4	1,5	
PPI e PEP Principais <sup>f</sup>	44,6	449,5					0,0	0,3	0,2	
PPD <sup>g</sup>	0,0	0,0					0,0	0,0	0,0	
ICMS FECOEP <sup>h</sup>	72,6	698,0	3,4	3,6	18,1	19,7	0,1	0,4	0,3	
<b>Receita Total</b>	<b>17.597,5</b>	<b>200.266,4</b>	<b>-8,7</b>	<b>-2,8</b>	<b>13,0</b>	<b>13,9</b>	<b>13,9</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**FONTE** Base de dados da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. **NOTAS** (a) Dados do último mês são provisórios. (b) Contribuição percentual = (arrecadação do tributo no período t - arrecadação do tributo no período t-1)/(arrecadação do estado no período t-1)\*100. (c) Arrecadação excluída do PPI e do PEP Principais e do FECOEP. (d) Arrecadação excluída do PPD. (e) ITCMD – Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doações, artigo ITBI. (f) PPI Principal sem agregados (PPI – Programa de Parcelamento Incentivado) e PEP Principal sem agregados (PEP – Programa Especial de Parcelamento). (g) PPD Principal com agregados (PPD – Programa de Parcelamento de Débitos). (h) FECOEP – Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Verifica-se, da análise da tabela que em outubro de 2022 o Estado de São Paulo arrecadou R\$15,73 bilhões de reais em ICMS, de uma Receita Total de R\$17.6 bilhões de reais, o que representa, portanto, quase 90% da arrecadação estadual.

Ainda assim, em comparação ao mesmo mês do ano anterior, ou seja, antes do Tema 745/STF e da edição da Lei Complementar 184/2022, que reduziram as alíquotas dos produtos/serviços considerados essenciais, a arrecadação do ICMS caiu 5,5%.

De acordo com levantamento feito pela Secretaria Estadual da Fazenda e Planejamento de São Paulo, após a adoção da alíquota geral na tributação de combustíveis, gás natural, energia

<sup>27</sup> SÃO PAULO, Governo do Estado. Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Outubro de 2022. São Paulo, SP: **Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo**. Disponível em: < <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>>. Acesso em 20 de abril de 2023.

elétrica, serviços de telecomunicações e transporte coletivo, o Estado de São Paulo deixou de arrecadar cerca de 1 bilhão de reais por mês, projetando, assim, prejuízo de 12 bilhões por ano.<sup>28</sup>

No cenário dos outros Estados da federação não foi diferente. Em Outubro de 2022, por exemplo, logo após a edição da Lei Complementar 194/2022, a arrecadação nacional do ICMS caiu 13% em relação ao mesmo mês do ano anterior.<sup>29</sup>

Assim, de acordo com levantamento feito pela Associação Nacional das Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite), os Estados perderam cerca de R\$44,2 bilhões com a redução, em 2022, das alíquotas dos bens/serviços considerados essenciais.<sup>30</sup>

Ainda na mesma matéria há a citação de relatório feito pela Instituição Fiscal Independente (IFI), que dispôs que a diminuição das alíquotas de ICMS dos combustíveis, energia elétrica, transporte e comunicações representaram uma redução de 9,5% na arrecadação dos Estados e Municípios<sup>31</sup>.

Nesse sentido, considerando a perda da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal após a edição do Tema 745/STF e da LC nº 194/22, algumas medidas foram tomadas, conforme será exposto no tópico a seguir.

---

<sup>28</sup> ARCOVERDE, Léo. Perdas do ICMS: estado de SP deixa de arrecadar R\$ 1 bilhão por mês após reduzir tributos sobre combustíveis. **GloboNews**, São Paulo, 02 de Dezembro de 2022. Disponível em: < <https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2022/12/02/perdas-do-icms-estado-de-sp-deixa-de-arrecadar-r-1-bilhao-por-mes-apos-reduzir-tributos-sobre-combustiveis.ghtml>>. Acesso em 20 de abril de 2023.

<sup>29</sup> FERRARI, Paulo Silva Pinto Hamilton. Arrecadação nos Estados com ICMS cai 13% em 1 ano. **Poder 360**, 30 de novembro de 2022. Disponível em: < <https://www.poder360.com.br/economia/arrecadacao-nos-estados-com-icms-cai-13-em-1-ano/>>. Acesso em 10 de abril de 2023.

<sup>30</sup> TRISOTTO, Fernanda. Estados perderam R\$ 44,2 bilhões com redução de ICMS em 2022, aponta associação de fiscais. **O Globo**, Brasília – DF. 28 de janeiro de 2023. Disponível em: < <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/01/estados-perderam-r-442-bilhoes-com-reducao-de-icms-em-2022-aponta-febrafite.ghtml>>. Acesso em 01 de abril de 2023.

<sup>31</sup> *Ibidem*.

## **6. DAS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS NA TRIBUTAÇÃO ESTADUAL**

### **6.1. Das deduções realizadas pelo Governo Federal**

Na própria Lei Complementar 194/2022 buscou-se compensar os Estados e o Distrito Federal das perdas arrecadatórias em decorrência da redução da alíquota dos produtos/serviços considerados essenciais. Nesse sentido, dispõe o art. 3º da referida LC:

“Art. 3º A União deduzirá do valor das parcelas dos contratos de dívida do Estado ou do Distrito Federal administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, independentemente de formalização de aditivo contratual, as perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal ocorridas no exercício de 2022 decorrentes da redução da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que exceda ao percentual de 5% (cinco por cento) em relação à arrecadação deste tributo no ano de 2021.

§ 1º O total das perdas de arrecadação de ICMS do Estado ou do Distrito Federal irá compor o saldo a ser deduzido pela União.

§ 2º As perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal que tiverem contrato de refinanciamento de dívidas com a União previsto no art. 9º-A da Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, decorrentes da redução da arrecadação do ICMS serão compensadas integralmente pela União.

§ 3º A dedução a que se referem o caput e o § 2º deste artigo limitar-se-á às perdas de arrecadação de ICMS incorridas até 31 de dezembro de 2022 ou dar-se-á enquanto houver saldo de dívida contratual do Estado ou do Distrito Federal administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional, o que ocorrer primeiro.

§ 4º A compensação pelos Estados e pelo Distrito Federal das perdas de arrecadação de que trata o caput deste artigo será realizada por esses entes e abrangerá as parcelas do serviço da dívida administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, e, adicionalmente ao disposto no caput deste artigo, poderão os Estados e o Distrito Federal desincumbir-se da obrigação de pagamento das parcelas do serviço da dívida com quaisquer credores, em operações celebradas internamente ou externamente ao País, em que haja garantia da União, independentemente de formalização de aditivo contratual, no montante equivalente à diferença negativa entre a arrecadação de ICMS observada a cada mês e a arrecadação observada no mesmo período no ano anterior.

§ 5º Na hipótese de o Estado ou o Distrito Federal não ter contrato de dívida administrada com a Secretaria do Tesouro Nacional ou com garantia da União, ou se o saldo dessas dívidas não for suficiente para compensar integralmente a perda, nos termos do § 3º e do § 4º deste artigo, a compensação poderá ser feita no exercício de 2023, por meio da apropriação da parcela da União

relativa à Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) até o limite do valor da perda.”

Da norma em questão, válido ponderar dois pontos. Primeiro, deve-se atentar que o cálculo da perda arrecadatória, nos termos do *caput*, será calculada a partir da arrecadação do ano de 2021, e só será considerada a diferença que exceder 5%. Segundo, que as deduções teriam validade somente até o dia 31 de dezembro de 2022, nos termos do §3º.

Ademais, verifica-se que a referida norma também prevê, como forma de compensação, que os Estados e o Distrito Federal deixem de pagar parcelas de empréstimos que possuem com a União.

Nesse sentido, assim que editadas as formas de compensação, diversos Estados entraram com pedidos junto ao Supremo Tribunal Federal para garantirem a compensação pelas perdas arrecadatórias oriundas da redução da alíquota de ICMS.

Ao final de Outubro de 2022, os Estados do Maranhão, Alagoas, Piauí, São Paulo, Acre, Minas Gerais e Rio Grande do Norte já haviam conseguido liminares junto ao STF, que determinaram o abatimento nas parcelas das dívidas com a União como forma de compensação<sup>32</sup>.

Não obstante, no início de 2023 o governo federal, por meio do Ministério da Fazenda, anunciou acordo com todos os Governadores da Federação, no qual constou que haverá R\$26,9 bilhões em compensação, a serem pagos em parcelas até 2026, nos seguintes termos:<sup>33</sup>

- Estados que têm a receber até R\$ 150 milhões: 50% em 2023 e 50% em 2024 com recursos do Tesouro Nacional
- Estados que têm a receber entre R\$ 150 e R\$ 500 milhões: 1/3 do valor a receber em 2023 e 2/3 em 2024
- Acima de R\$ 500 milhões a receber: 25% em 2023, 50% em 2024 e 25% em 2025
- Estados em Regime de Recuperação Fiscal (Rio de Janeiro, Goiás e Rio Grande do Sul): mesmo regramento dos anteriores, mas o adicional de R\$ 900 milhões será compensado na dívida em 2026.

---

<sup>32</sup> STF permite que mais três estados compensem perdas com teto do ICMS. **Gazeta do Povo**, Brasília – DF. 21 de agosto de 2022. Disponível em: < <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/breves/stf-permite-que-mais-tres-estados-compensem-perdas-com-teto-do-icms/>>. Acesso em 03 de março de 2023.

<sup>33</sup> Elis Barreto e Lígia Tuon. Governo anuncia compensação de R\$ 26,9 bilhões para estados por perdas no ICMS. Disponível em: < <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/governo-anuncia-compensacao-de-r-269-bilhoes-para-estados-por-perdas-no-icms/>>. Acesso em 23 de março de 2023.

Assim, percebe-se que houve, no âmbito das relações entre governo federal e estadual para tentar compensar as perdas arrecadatórias por conta da redução das alíquotas sobre os produtos/serviços tidos como essenciais.

No entanto, conclui-se que tal acordo é meramente paliativo e temporário, sendo, portanto, certo que os Estados e o Distrito Federal acharam outros mecanismos para a efetiva compensação da perda arrecadatória.

## 6.2 Majoração das Alíquotas Gerais nos Estados

A consequência mais direta que se observa da redução de alíquota dos bens considerados essenciais é que, poucos meses depois, vários Estados passaram a aumentar a alíquota geral do ICMS. Afinal, com a redução das alíquotas sobre combustíveis, gás natural energia elétrica e serviços de telecomunicação, os governos estaduais passaram a alegar relevante perda na arrecadação, passando a defender, portanto, o aumento da alíquota geral do ICMS.

Até o início de 2023, 12 (doze) Estados anunciaram tal majoração:

*Tabela 2: Estados que aumentaram a alíquota geral do ICMS em 2023 (Fonte: IOB)<sup>34</sup>*

Estados	Alteração na alíquota geral	Efeitos a partir de
Acre	De 17% para 19%	1º.04.2023
Alagoas	De 17% para 19%	1º.04.2023
Amazonas	De 18% para 20%	29.03.2023
Bahia	De 18 para 19%	22.03.2023
Maranhão	De 18% para 20%	1º.04.2023
Pará	De 17 para 19%	16.03.2023
Paraná	De 18 para 19%	13.03.2023
Piauí	De 18 para 21%	08.03.2023
Rio Grande do Norte	De 18% para 20%	1º.04.2023
Roraima	De 17% para 20%	30.03.2023
Sergipe	De 18% para 22%	20.03.2023
Tocantins	De 18% para 20%	1º.04.2023

<sup>34</sup>Doze Estados aumentam teto do ICMS; confira lista. **IOB Online**. 30 de janeiro de 2023. Disponível em: <<https://noticias.iob.com.br/doze-estados-aumentam-teto-do-icms-em-2023-confira-a-lista/>>. Acesso em 23 de março de 2023.

Nesse sentido, depreende-se da tabela que o aumento da alíquota geral foi no mínimo de 1%, como ocorreu na Bahia e no Paraná, passando de 18% para 19%. No entanto, a majoração chegou até a 4%, como é o caso do Estado de Sergipe, que antes possuía alíquota de 18%, passando a cobrar 22% nas suas operações.

Assim, nos Estados destacados, todos os produtos e serviços que não possuem alíquota específica passaram a sofrer com uma tributação mais pesada, inclusive os produtos tidos como essenciais.

### 6.3 Aumento da alíquota de ICMS sobre combustíveis

Além do aumento das alíquotas gerais, logo após a decisão do STF a respeito da aplicação do princípio da seletividade no ICMS, os Estados passaram a defender o aumento da alíquota de ICMS sobre combustíveis, tendo em vista que estes são responsáveis por grande parte da arrecadação dos Estados.

Nesse sentido, alguns Governadores, como é o caso do Rio Grande do Sul, chegaram a argumentar sobre a não essencialidade da gasolina, defendendo que tal produto deveria ser tributado por alíquota majorada, ou seja, acima da alíquota geral<sup>35</sup>.

Dessa discussão, restou como consequência a adoção de alíquota única sobre a gasolina para todos os estados da Federação, como já previa o art. 3º, V, 'a' da Lei Complementar 192/2022:

Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

(...)

V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;

Assim, após deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), editou-se o Convênio ICMS nº 11/23<sup>36</sup>, no qual foi estabelecida a alíquota única da gasolina e do álcool anidro combustível em R\$1,4527 por litro, nos seguintes termos:

---

<sup>35</sup> Leite defende aumento da alíquota do ICMS sobre gasolina para 25%. **Correio do Povo**. 14 de março de 2023. Disponível em: < <https://www.correiodopovo.com.br/not%C3%ADcias/pol%C3%ADtica/leite-defende-aumento-da-al%C3%ADquota-do-icms-sobre-gasolina-para-25-1.1002571>>. Acesso em 23 de março de 2023

<sup>36</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Convênio ICMS nº 11/23. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV011\\_23](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV011_23)> Acesso em: 21 de Maio de 2023.

**Cláusula sétima:** As alíquotas do ICMS ficam instituídas e fixadas, nos termos do inciso IV do § 4º do art. 155 da Constituição Federal, em R\$ 1,4527 por litro, para a gasolina e etanol anidro combustível.

No entanto, após acordo com Ministros do STF, e considerando a essencialidade dos combustíveis, os Estados decidiram por diminuir a alíquota única para R\$ 1,2200 por litro, conforme disposto no Convênio ICMS nº 15/23<sup>37</sup>:

**Cláusula sétima:** As alíquotas do ICMS ficam instituídas e fixadas, nos termos do inciso IV do § 4º do art. 155 da Constituição Federal, em R\$ 1,2200 por litro, para a gasolina e etanol anidro combustível.

Mesmo com tal redução, verifica-se que a mudança, programada para ocorrer a partir do dia 01 de junho de 2023, majora a alíquota aplicada em praticamente todos os Estados do país, sendo que nos estados do Rio Grande do Sul, Mato Grosso do Sul e Espírito Santo o aumento representará alta de 42,8%, 40,7% e 36,5%, respectivamente.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Convênio ICMS nº 15/23. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015\\_23](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015_23)> Acesso em: 21 de Maio de 2023.

<sup>38</sup> ICMS dos combustíveis: entenda nova alíquota. **JOTA**. 03 de abril de 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/icms-dos-combustiveis-entenda-a-nova-aliquota-03042023>>. Acesso em 25 de maio de 2023.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto em todo este trabalho, foram verificadas as consequências práticas da aplicação do princípio da seletividade na tributação de ICMS, que foi posta em debate por meio do julgamento do RE 714.139/SC (Tema 745/STF), no qual o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a essencialidade da energia elétrica, bem como dos serviços de telecomunicação, determinando que tais produtos/serviços sejam tributados pela alíquota geral do ICMS.

Nesse sentido, com a edição da Lei Complementar nº 194/2022, configurando mudanças no Código Tributário Nacional e na Lei Kandir, a aplicação da alíquota geral na tributação de produtos tidos como essenciais, principalmente energia elétrica e combustíveis, vários estados da Federação passaram a ter impactos significativos em suas arrecadações

Assim, para tentar remediar o dano aos cofres estaduais, o governo federal, por meio do Ministério da Fazenda, anunciou um acordo com todos os Governadores do país, dando aos estados o valor de R\$ 26,9 bilhões em forma de compensação de contratos de dívidas, a serem pagos em parcelas até 2026, nos termos do art. 3º da Lei Complementar 194/2022.

Não obstante, considerando as perdas arrecadatórias, até o início do ano de 2023, 12 estados anunciaram o aumento da alíquota geral, passando a aumentar em até 4%, como ocorreu no estado do Sergipe, que passou de 18% para 22%.

Também, os governos estaduais passaram a barganhar pelo aumento da alíquota dos combustíveis, já que estes representam grande parte da arrecadação de ICMS, o que foi concretizado por meio da adoção de alíquota única sobre a gasolina para todos os estados, por meio do art. 3º, V, 'a' da Lei Complementar 192/2022.

Com a referida mudança, a gasolina passou a ter alíquota única de R\$ 1,2200 por litro, conforme disposto no Convênio ICMS nº 15/23, a partir de 1º de junho de 2023, fato que, em regra, aumentou em até 42% da alíquota aplicada sobre combustíveis.

Desse modo, importante salientar que o julgamento do RE 714.139/SC (Tema 745/STF) pelo STF tratou de questões de suma importância na tributação do ICMS, qual seja, a aplicação do princípio da seletividade a redução das alíquotas dos produtos/serviços tidos como essenciais. Trouxe como consequência, no entanto, a redução da arrecadação dos estados, fato que culminou com a posterior tomada de medidas estaduais que passaram a aumentar a alíquota sobre diversos produtos, inclusive sobre os tidos como essenciais.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.

ARCOVERDE, Léo. Perdas do ICMS: estado de SP deixa de arrecadar R\$ 1 bilhão por mês após reduzir tributos sobre combustíveis. GloboNews, São Paulo, 02 de Dezembro de 2022. Disponível em: < <https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2022/12/02/perdas-do-icms-estado-de-sp-deixa-de-arrecadar-r-1-bilhao-por-mes-apos-reduzir-tributos-sobre-combustiveis.ghtml> >. Acesso em 20 de abril de 2023.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Elis. Governo anuncia compensação de R\$ 26,9 bilhões para estados por perdas no ICMS. Disponível em: < <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/governo-anuncia-compensacao-de-r-269-bilhoes-para-estados-por-perdas-no-icms/>>. Acesso em 23 de março de 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Convênio ICMS nº 11/23. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV011\\_23](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV011_23)> Acesso em: 21 de Maio de 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Convênio ICMS nº 15/23. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015\\_23](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2023/CV015_23)> Acesso em: 21 de Maio de 2023.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 de julho de 1934. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 194 de 23 de junho de 2022. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp194.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm)>. Acesso em 23 de abril de 2023.

BRASIL. Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/l4625.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm)>. Acesso em 01 de fevereiro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 7123. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372971>>. Acesso em: 04/04/2023.

CARNEIRO, João Paulo de Souza. Essencialidade no ICMS e a tese fixada pelo STF para o Tema 745. Justiça & Cidadania, Santa Catarina. Disponível em: < <https://anape.org.br/publicacoes/artigos/essencialidade-no-icms-e-a-tese-fixada-pelo-stf-parao-tema-745> > Acesso em: 5 nov. 2022.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006. p. 374 e 375.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 12. ed. São Paulo: Atlas.

Doze Estados aumentam teto do ICMS; confira lista. IOB Online. 30 de janeiro de 2023. Disponível em: < <https://noticias.iob.com.br/doze-estados-aumentam-teto-do-icms-em-2023-confira-a-lista/>>. Acesso em 23 de março de 2023.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FERRARI, Paulo Silva Pinto Hamilton. Arrecadação nos Estados com ICMS cai 13% em 1 ano. Poder 360, 30 de novembro de 2022. Disponível em: < <https://www.poder360.com.br/economia/arrecadacao-nos-estados-com-icms-cai-13-em-1-ano/>>. Acesso em 10 de abril de 2023.

HARADA, Kiyoshi. Comentários à Lei Complementar nº 194/2022 que define os bens e serviços essenciais para efeito de tributação pelo ICMS e dá outras providências. Conteúdo Jurídico, Brasília: 19 jul 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 41. ed. rev.e atual. – São Paulo: Malheiros, 2020.

MAIA, Flávia. ICMS dos combustíveis: entenda nova alíquota. JOTA. 03 de abril de 2023. Disponível em: < <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/icms-dos-combustiveis-entenda-a-nova-aliquota-03042023>>. Acesso em 25 de maio de 2023.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo. 12ª ed. – São Paulo : Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 15. ed. [S. l.]: Livraria do Advogado, 2019.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez Mileo. Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. São Paulo: IBDT, 2022. p. 161.

NABINGER, Felipe. Leite defende aumento da alíquota do ICMS sobre gasolina para 25%. Correio do Povo. 14 de março de 2023. Disponível em: < <https://www.correiodopovo.com.br/not%C3%ADcias/pol%C3%ADtica/leite-defende-aumento-da-al%C3%ADquota-do-icms-sobre-gasolina-para-25-1.1002571> >. Acesso em 23 de março de 2023

REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

SÃO PAULO. Decreto n. 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: 21 de Maio de 2023.

SÃO PAULO, Governo do Estado. Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo – Outubro de 2022. São Paulo, SP: Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. Disponível em: < <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx> >. Acesso em 20 de abril de 2023.

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

STF permite que mais três estados compensem perdas com teto do ICMS. Gazeta do Povo, Brasília – DF. 21 de agosto de 2022. Disponível em: < <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/breves/stf-permite-que-mais-tres-estados-compensem-perdas-com-teto-do-icms/>>. Acesso em 03 de março de 2023.

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

TRISOTTO, Fernanda. Estados perderam R\$ 44,2 bilhões com redução de ICMS em 2022, aponta associação de fiscais. O Globo, Brasília – DF. 28 de janeiro de 2023. Disponível em: <

<https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/01/estados-perderam-r-442-bilhoes-com-reducao-de-icms-em-2022-aponta-febrafite.ghtml>>. Acesso em 01 de abril de 2023.