



PUC-SP

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE APLICADO
AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE
INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) NO
FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE
TELECOMUNICAÇÕES**

Luís Alvaro Leite Casagrande

Orientadora:

Prof^a. Dr^a. Isabela Bonfá de Jesus

SÃO PAULO

2022

LUÍS ALVARO LEITE CASAGRANDE

O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE APLICADO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) para obtenção do grau de Bacharelado em Direito

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Isabela Bonfá de Jesus

SÃO PAULO

2022

**A meus pais e a minha esposa,
por estarem sempre presentes e me apoiarem.**

AGRADECIMENTOS

A minha orientadora, Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus, pelos ensinamentos, didática, otimismo e confiança ao transmitir a sua orientação.

A todos os professores e colegas da PUC-SP, pela amizade, confiança e colaboração, durante o transcorrer do curso e da pesquisa.

Aos meus pais, pelo valor dado aos estudos que formaram a base para que eu traçasse este caminho da busca pelo conhecimento em minha vida.

**"Sou um só, mas ainda sou um;
não posso fazer tudo, mas ainda sim posso fazer alguma coisa;
e não é porque não posso fazer tudo que vou deixar de fazer o que posso".**

(Edward Everett Hale)

RESUMO

Aos Estados Federados e ao Distrito Federal compete a instituição do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) conforme determinação da Constituição Federal; entretanto, a Carta Magna dispõe também que este tributo poderá ser seletivo em razão da maior ou menor essencialidade das mercadorias e/ou serviços tributados.

Assim, este princípio constitucional, por meio da finalidade extrafiscal, disciplina ser possível a elevação ou diminuição da carga tributária, tendo por base a alíquota do tributo, conforme a maior ou menor essencialidade do bem e/ou serviço.

Em razão da grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca de serem, ou não, o fornecimento de energia elétrica e a prestação de serviços de telecomunicações considerados mercadorias e/ou serviços essenciais, este estudo busca compreender o alcance deste princípio constitucional como técnica de tributação do ICMS e a conseqüente dosagem da alíquota de acordo com as características destes bens e/ou serviços no ordenamento jurídico pátrio.

Palavras-chave: ICMS. Seletividade. Essencialidade. Energia Elétrica. Telecomunicações.

ABSTRACT

The Federal States and the Federal District are responsible for imposing the Tax on Goods and Services (ICMS) as determined by the Brazilian Federal Constitution; however, the Magna Carta also provides that this tax may be selective due to the greater or lesser essentiality of the taxed goods and/or services.

Thus, this constitutional principle, through the extrafiscal purpose, regulates the possibility of raising or lowering the tax burden, based on the tax rate, according to the greater or lesser essentiality of the good and/or service.

Due to the great doctrinal and jurisprudential controversy about whether or not the supply of electricity and the provision of telecommunications services are considered essential goods and/or services, this study seeks to understand the scope of this constitutional principle as an ICMS taxation technique and the consequent dosage of the rate according to the characteristics of these goods and/or services in the national legal system.

Keywords: ICMS. Selectivity. Essentiality. Electricity. Telecommunications.

SUMÁRIO

1. Breve Introito ao Direito Tributário Brasileiro.....	9
2. Do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)	10
2.1. Preliminarmente: Introdução à divisão dos Impostos sobre Consumo no Brasil: IPI, ICMS e ISS.....	10
2.2. Evolução Histórica do ICMS.....	11
2.3. ICMS – Contornos estabelecidos na Constituição Federal de 1988	12
2.4. O Princípio da Seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços no ICMS.....	16
2.5. Das alíquotas de ICMS no Estado de São Paulo: modal, fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação	21
3. Do Posicionamento do Tema no Poder Judiciário	23
3.1. Principais argumentos alegados pela Administração Pública do Estado de São Paulo e pelos contribuintes	23
3.2. Do Precedente do Supremo Tribunal Federal em Repercussão Geral – RE nº 714.139/SC (Tema 745)	32
3.2.1. Introdução ao caso	33
3.2.2. Dos votos proferidos	37
3.2.2.1. Tese 01 - Voto do Ministro Marco Aurélio.....	38
3.2.2.2. Tese 02 - Voto do Ministro Alexandre de Moraes.....	41
4. Conclusão: Dos impactos do julgamento do RE nº 714.139/SC (Tema 745) pelo Supremo Tribunal Federal e efeitos dele decorrentes.....	43
REFERÊNCIAS.....	46

1. Breve Introito ao Direito Tributário Brasileiro

Todo o Estado, de forma genérica e simplificada, pode ser conceituado como a organização de um povo sobre um determinado território, dotado de soberania, para o atingimento de um conjunto de finalidades.

Este Estado tem, com base na sua Constituição, fruto do Poder Constituinte que expressa a vontade coletiva mais soberana, a matriz de toda sua ordem jurídica, estabelecendo, assim, a estrutura do Estado, a organização de suas instituições e órgãos, o modo de aquisição e exercício do poder, bem como a limitação desse poder, por meio, especialmente, da previsão dos direitos e das garantias.

O Brasil, em cinco 5 de outubro de 1988, promulgou a atual Constituição Federal, a qual redesenhou amplamente o Estado, em sua estrutura e em sua atuação como Estado-poder, fortalecendo as instituições democráticas, como os Poderes Legislativo e Judiciário, e seu poder fiscalizatório sobre o Executivo e o Ministério Público. Ademais, visou criar um verdadeiro Estado Democrático-Social de Direito, por meio da previsão de inúmeras obrigações para o Estado.

Isto posto, em vista ao bem comum social, o Estado goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram posição privilegiada nas relações jurídicas; sendo certo que uma delas é a possibilidade da cobrança de tributos.

Percebe-se, assim, que o Estado possui, com base nos princípios da supremacia do interesse público sobre o interesse privado e da indisponibilidade do interesse público, o poder de, por ato próprio – no caso a lei – obrigar os particulares a se solidarizarem com este interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em pecúnia.

Entretanto, frente a esse amplo poder, a Carta Magna, em seu título VI, traça as principais diretrizes e limitações ao seu exercício, principalmente em seu capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional, o qual, por sua vez, apresenta, em um primeiro momento, os princípios gerais tributários, seguido das limitações do poder de tributar e, por fim, dos impostos de cada Ente da Federação.

Tendo como base o princípio do Pacto Federativo, surge a autonomia política, administrativa e, principalmente, financeira dos entes políticos de direito público interno, que, se apoiando no art. 24, I, da Constituição Federal, possuem competência para legislar sobre direito tributário nos moldes traçados pelo legislador constituinte, o qual delimitou as referidas competências tributárias.

Avançando um pouco mais e já iniciando o tema deste trabalho, os tributos apenas poderão ser instituídos pelas pessoas que receberam da Carta Magna esta competência. Assim, a Lei Maior, em seu art. 155, II, determinou que, aos Estados e ao Distrito Federal, compete a instituição do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS).

2. Do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

2.1. Preliminarmente: Introdução à divisão dos Impostos sobre Consumo no Brasil: IPI, ICMS e ISS

O sistema tributário de inúmeros países elegeu, como forma de tributação sobre o consumo, o Imposto Sobre Valor Agregado (ou Adicionado) – IVA, entretanto, o legislador constituinte brasileiro, no intuito de prover os entes Estaduais e Municipais de autonomia e privilegiar o modelo federativo, optou pela divisão deste IVA em três impostos; assim, subdividiu-o em: [1] Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal; [2] Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal; e [3] Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS), de competência estadual.

Corroborando este entendimento, ROSA (2017, p. 10) afirma que *“no Brasil, historicamente, o imposto de consumo teve a competência repartida entre os Estados com o ICM, e os Municípios, com o ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. A União também entrou em cena levando uma parte com um imposto incidente na saída da indústria, o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados”*.

Tecido este breve comentário sobre a subdivisão tributária existente sobre o consumo no Brasil, passa-se agora à análise do ICMS, o qual é tema da presente pesquisa.

2.2. Evolução Histórica do ICMS

O Estado Brasileiro, historicamente, cobra imposto sobre as operações mercantis; e, sobre a história do ICMS, ROSA (2017, p. 10) ensina que: *(...) a partir da década de 20 do século passado, o IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis, que mudou, na década de 40, para o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações (...) tinham como hipótese principal de incidência a transmissão da propriedade da mercadoria – a venda, até que a mesma chegasse às mãos do consumidor final. O IVC, utilizado desde a década de 40, incidia sobre as operações mercantis de forma cumulativa, “em cascata”, o que gerava distorção no ciclo econômico e muitas críticas dos doutrinadores”*.

Assim, com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 18, de 01-12-1965, houve a adoção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que introduziu o instituto da não cumulatividade, deixando, assim, de ser multifásico cumulativo para se tornar não cumulativo. Nas didáticas palavras de ROSA (2017, p. 11), essa alteração legislativa permitiu *“a possibilidade da compensação do imposto anteriormente pago sobre a mercadoria, gerando maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte efetivamente recolhesse apenas o tributo sobre o seu valor agregado”*.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, acrescentou-se, ao campo de incidência deste tributo, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação, acrescentando-se a letra “S” ao final da sigla, transformando-o no ICMS tal qual é conhecido atualmente.

Este imposto possui finalidade predominantemente fiscal, sendo um dos tributos de maior arrecadação no Brasil, cujo arcabouço jurídico, que serve de base à legislação dos Estados e do Distrito Federal, encontra-se disciplinado no art. 155 da Carta Magna, que atribuiu a competência para a sua instituição, e na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) que dispõe sobre os pontos básicos para a sua instituição.

2.3. ICMS – Contornos estabelecidos na Constituição Federal de 1988

Por ser um imposto de competência estadual de elevado poder arrecadatório sujeito à legislação de vinte e seis Estados e do Distrito Federal, o ICMS é um tributo de grande complexidade; conseqüentemente, o legislador constituinte optou por dispor uma maior riqueza de regras disciplinadas diretamente na Constituição Federal, de modo a conferir alguma uniformidade e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, em vista ao Pacto Federativo.

ROSA (2017, p. 11), sobre o tópico, assevera que “(...) *todas as unidades federativas poderiam instituí-lo por leis próprias. Isso gerou a necessidade de adaptação (...) com um imposto de consumo de competência estadual não é fácil manter um sistema tributário harmonioso num país de dimensões continentais, com mais de vinte unidades federativas, para as quais o ICM era essencial*”.

Acerca do tema, BARROS CARVALHO (2019, p. 289) expõe:

Acontece que esse tributo, recolhido (...) de forma não cumulativa(...) foi transportado pura e simplesmente para a realidade brasileira e entregue às ordens normativas estaduais. Tratou-se, então, de preservar a uniformidade indispensável para o bom funcionamento de um imposto que se pretendia sobre o valor acrescentado (...). Sucederam-se medidas generalizadoras, numa tentativa de padronizar o fenômeno da incidência e evitar que a autonomia das pessoas competentes colocasse em risco a sistemática impositiva. Isso explica a expressiva participação da União no processo de elaboração normativa do ICMS, mediante regras de legislação complementar, ao lado de preceitos emanados do Senado da República,

igualmente órgão legislativo daquela pessoa política. Como se vê, tudo foi produto de um ingente esforço de adaptação, para atender às exigências de nossa particularíssima organização jurídico-constitucional. E o custo dessa movimentação veio em detrimento do poder jurídico das entidades federadas que, ao menos nesse setor, ficaram sensivelmente diminuídas. (g.n.)

SANTOS CARVALHO (2017) afirma que “(...) o ICMS é descrito, com riqueza de detalhes, na análise do texto constitucional. Nesta medida, a Constituição Federal de 1988, ampliando a materialidade do então ICM para o atual ICMS, dedica extenso rol de dispositivos, impondo uma diretriz que deve ser seguida tanto pela lei complementar, quanto pela lei ordinária do ente político (sejam os Estados, seja o Distrito Federal)”.

Ainda sobre o tema, BARROS CARVALHO (2019, p. 287-288) assevera:

Há um significativo número de preceitos normativos sobre o ICMS que pertencem ao ‘sistema nacional’, já que valem, indistintamente, em todo o território brasileiro. Agora, como esse subconjunto dispõe a respeito de pontos da intimidade estrutural do gravame, claro está que o conhecimento apurado da regra-matriz do imposto depende da consideração daquelas normas nacionais.

A trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é hoje, verdadeiramente, densa e numerosa. (...) mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira. (...) sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal ‘O’ (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos.

(...)

O comando da uniformização vem de cima para baixo, de tal sorte que as regras-matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, terão que manter praticamente os mesmos conteúdos semânticos.

(...)

Os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais.

Feita esta breve explanação acerca das nuances e dos contornos jurídicos do ICMS, passa-se à análise da regra-matriz de incidência tributária, norma de conduta vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias, onde tem-se, de um lado, a descrição fática prevista ou hipótese tributária (composta pelos critérios material, temporal e espacial) que descreve um fato jurídico de ordem tributária, cuja ocorrência no mundo fenomênico produz a consequência prevista pelo legislador; e, do outro lado, tem-se a consequência tributária (composta dos sujeitos ativo e passivo e do critério quantitativo, subdividido em base de cálculo e alíquota), prescritor normativo ou consequente, que contém a prescrição dos efeitos jurídicos quando da ocorrência do fato jurídico tributável.

Isto posto, cumpre observar que os legisladores estaduais e do Distrito Federal dispõe de limitação para elaborar as legislações do ICMS e sua regra matriz de incidência tributária, vez que, conforme ensinado pelos mestres acima, a Constituição Federal apresenta extenso rol de dispositivos e diretrizes a serem seguidos para a instituição deste tributo.

Da leitura atenta da Constituição Federal, em seu art. 155, é possível inferir os seguintes critérios materiais para incidência do ICMS: [1] operações de circulação de mercadorias; [2] prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; [3] prestação de serviços de comunicação; [4] importação de bem, mercadoria ou serviço prestado no exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade; e [5] operações acerca de derivados de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos; [6] operações sobre energia elétrica, e [7] operações relativas à minerais exceto no caso das hipóteses previstas no artigo 153, §5º da Carta Magna.

SANTOS CARVALHO (2017), ao incorporar os itens 4 (importação) e 7 (energia elétrica) aos demais critérios materiais, e fazendo menção à doutrina de Roque Carrazza, abrevia esta lista a presença de “ao menos” cinco impostos diferentes albergados sob a sigla do ICMS:

“(…) comungando de uma linha redutora das hipóteses de incidência e de suas bases de cálculo albergados pelo ICMS, na ordem de 5 (cinco) núcleos distintos de incidência do ICMS, poderíamos conceber uma classificação prévia, assim disposta:

(i) 1º imposto albergado sob a sigla ICMS: imposto sobre operações mercantis – que se relaciona diretamente com as operações relativas à circulação de mercadorias, que, compreende também, o resultado do negócio jurídico de importação, com a entrada jurídica das mercadorias importadas do exterior;

(ii) 2º imposto albergado sob a sigla ICMS: imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, salientando-se que a hipótese de incidência relacionada à prestação de serviços de transporte intramunicipal encontra-se sob a incidência da tributação municipal pelo ISSQN;

(iii) 3º imposto albergado sob a sigla ICMS: imposto sobre serviços de comunicação, que apresenta, de maneira inegável, intensa conflituosidade com a competência tributante municipal, sobretudo quando se toma em conta o desenvolvimento de modernas e novas soluções tecnológicas de comunicação (veja-se, como exemplo de grande expressão, a disposição normativa da Lei Complementar 157/2016, que introduziu o item 17.25 na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, estabelecendo, com a presença de condicionantes, que a veiculação de publicidade pela “internet” passaria à incidência da tributação municipal – ISSQN –, afastando a incidência, sobretudo, para casos da espécie, da disposição normativa do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/1996, que sustentaria a incidência da tributação estadual pelo ICMS);

(iv) 4º imposto albergado sob a sigla ICMS: imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;

(v) por fim, o 5º imposto albergado sob a sigla ICMS: imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.”

Esmiuçadas as descrições abstratas previstas na Constituição Federal e, uma vez verificando-as no mundo concreto, estar-se-á diante da perfeita subsunção da hipótese de incidência e do fato imponible, surgindo, assim, a consequência prevista pelo legislador, qual seja, a obrigação tributária principal de pagamento de ICMS.

Para o recolhimento deste imposto, faz-se necessária a determinação dos critérios da consequência tributária da Regra matriz de incidência, quais sejam, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Cabe observar que, nesta pesquisa, o escopo não foi a apresentação integral e pormenorizada da regra matriz de incidência tributária do ICMS, mas sim, apenas tecer breves comentários sobre os critérios materiais e quantitativos. Quanto ao primeiro, aprofundar-se-á os critérios materiais de operações sobre energia elétrica e de prestações de serviços de telecomunicações; quanto ao último, examinar-se-á a alíquota dos critérios materiais destacados, vez que o pano de fundo desta obra é a seletividade do ICMS, tema ao qual se passa ao estudo.

2.4. O Princípio da Seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços no ICMS

Preliminarmente, cumpre observar que os tributos, via de regra, possuem a função fiscal, ou seja, servem de instrumento de arrecadação aos cofres públicos para que o Ente Federado custeie suas despesas; entretanto, alguns tributos possuem função além da obtenção de receitas.

Em que pese o ICMS possuir, como regra geral, a finalidade fiscal de arrecadação de recursos aos cofres público, ele também possui a característica da extrafiscalidade, a qual emana, dentre outros, do princípio da seletividade, que, em simples conceito, afirma ser possível a elevação ou diminuição da carga tributária, tendo por base a alíquota do tributo, conforme a maior ou menor essencialidade do bem e/ou serviço tributado; ou seja, as alíquotas podem ser aplicadas de forma gradativa e variada aos diferentes serviços e mercadorias de forma inversamente proporcionais à sua essencialidade, assim, aqueles de natureza essencial não podem ter alíquotas maiores (ou iguais) aos supérfluos.

No que tange a este princípio, já correlacionando-o com o ICMS, MACHADO (2008, p. 51-52) afirma:

“Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando essa palavra, é o absolutamente necessário, o indispensável. Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para fins de seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, na comunidade e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós”. (g.n.)

Assim, quanto ao ICMS, este possui finalidade, indiscutivelmente, fiscal; entretanto, a Carta Magna, no seu art. 155, §2º, III, traz a faculdade da extrafiscalidade, por meio do princípio da seletividade do ICMS em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, *in verbis*:

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

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

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

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (g.n.)

ROSA (2017, p. 19-20) afirma que “a CF/88 estabelece a possibilidade de o ICMS ser seletivo, ou seja, ter alíquotas maiores ou menores, conforme a essencialidade da mercadoria para o consumo da população (...) cada Estado define qual a lista dos produtos chamados de “supérfluos” e que tem alíquota maior, na maioria das vezes, 25%”.

Da leitura do artigo constitucional acima transcrito, infere-se que a adoção deste princípio pelo legislador tributário estadual é facultativa, ou seja, que se cuida de uma possibilidade, em razão do uso do verbo “poderá”; entretanto, caso ocorra sua utilização, deverá fazê-lo mediante uso do critério da essencialidade.

Nesta linha, SANTOS CARVALHO (2017) ensina que “*naquilo que diz respeito ao ICMS, comparando-se mercadorias e serviços e a seletividade em função da essencialidade, o princípio da seletividade – se incluso na legislação ordinária – exige que o ônus econômico do imposto recaia sobre as mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como baliza a relação de consumo, sobretudo, popular*”.

Ante ao exposto até o momento, é possível inferir que a extrafiscalidade do ICMS se condiciona ao caráter do bem ou serviço; conseqüentemente, para se estabelecer a alíquota deste imposto de forma seletiva (faculdade do sujeito ativo), dever-se-á observar a essencialidade, ou seja, a importância do bem ou serviço para o contribuinte de fato (consumidor).

Corroborando com esse entendimento, destaca-se o ensinamento do professor CARRAZZA (2006, p. 377), in verbis:

(...) as alíquotas do ICMS deverão variar, para mais ou para menos, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (...) Em exemplário armado ao propósito, a comercialização dos ‘gêneros de primeira necessidade’ deverá ser menos gravada, por meio de ICMS, que os ‘supérfluos’.

Este mesmo autor também afirma que o ICMS deve ser um instrumento de extrafiscalidade, conseqüentemente, não se estaria diante de uma faculdade, mas sim de um dever do legislador:

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, 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.

Ademais, quando a Constituição confere a uma pessoa política um ‘poder’, ela, ipso facto, lhe impõe um ‘dever’. É por isso que se costuma falar que as

*peças políticas têm poderes deveres (Celso Antônio Bandeira de Mello).
(g.n.) (CARRAZZA (2006, p. 374-375)*

Por fim, sobre o tema da seletividade em função da essencialidade, há de se ressaltar acerca da isonomia tributária em análise conjunta com o princípio da capacidade contributiva, os quais encontram previsão na Carta Magna, conforme abaixo transcrito:

Princípio da Capacidade Contributiva

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.

Princípio da isonomia tributária

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

(...)

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

No que tange à análise conjunta destes dois princípios constitucionais, CARRAZZA (2013, p. 88) afirma que “o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, que exige uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômica das pessoas. Em outras palavras: é a justiça que concretiza o ideal de uma tributação marcada pela isonomia.”

O renomado professor BARROS CARVALHO (2019, p. 224-225), acerca da necessidade da distribuição uniforme da carga tributária e da consagração do princípio da isonomia, assim se manifesta:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário.

(...)

Ao recordar, no plano da realidade social, daqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade.

(...)

Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subseqüentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram.

Desta forma, infere-se que a busca pela isonomia tributária, derivada do princípio da igualdade previsto no art. 5º da Carta Magna, visa à paridade da tributação para todos aqueles que estiverem na mesma situação jurídica, não atingindo outros contribuintes em situações desiguais, sendo a capacidade contributiva um dos principais meios de aferição desta isonomia tributária.

Assim, a tributação imposta pelo Estado restar-se-á igualitária quando for adequada à capacidade econômica do contribuinte, devendo as pessoas com rendas

diferentes arcar com quantias maiores ou menores, o qual ocorreria por meio do princípio da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou serviço.

Isto posto, tem-se grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a essencialidade das mercadorias e dos serviços quanto às alíquotas de fornecimento de energia elétrica e de serviço de telecomunicações, conforme ver-se-á mais adiante; entretanto, preliminarmente, passa-se, agora, à análise das alíquotas de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e o serviço de telecomunicações.

2.5. Das alíquotas de ICMS no Estado de São Paulo: modal, fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação

A partir das normas gerais estabelecidas pela Constituição Federal e pela Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), o Estado de São Paulo instituiu o ICMS por meio da Lei 6.374/1989, cujo artigo 34 dispõe sobre as alíquotas deste imposto.

Nesta unidade da Federação, nos termos do inciso I deste mesmo artigo 34, definiu-se a alíquota modal em 18%, sendo esta, portanto, a alíquota-base neste ente federado.

Por sua vez, conforme disposto respectivamente no §1º, itens 4 e 8, deste artigo 34, as operações com fornecimento de energia elétrica (salvo na conta residencial com consumo mensal de até 200 kWh, quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros ou quando utilizada em propriedade rural) e nas prestações de serviços de comunicação, apresentam alíquota de 25%¹:

"Artigo 34 - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

I - 18% (dezoito por cento), nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tenham iniciado no exterior;

(...)

¹ Cabe observar que, em razão da vigência da Lei Complementar nº 194/2022, as alíquotas de operações com energia elétrica e serviços de comunicação foram reduzidas, no Estado de São Paulo, para 18% a partir de 23/06/2022.

§ 1º - Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

4 - com energia elétrica:

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

b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresente 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 mantenha exploração agrícola e pastoril e esteja inscrita no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda;

(...)

8 - 25% (vinte e cinco por cento), nas prestações de serviços de comunicação;"

Assim, esta diferença entre a alíquota modal, de 18%, e a alíquota do fornecimento de energia elétrica e do serviço de telecomunicações, de 25%, serve de pano de fundo para inúmeras ações judiciais versando sobre estes serem produtos e/ou serviços essenciais; conseqüentemente, a depender da corrente doutrinária adotada, esta alíquota de 25% seria inconstitucional por afrontar o princípio da seletividade.

Desta forma, tem-se a celeuma sobre tais serviços e/ou mercadorias serem essenciais ou não; conseqüentemente, tributados, respectivamente, de forma menos ou mais gravosa àqueles produtos e serviços considerados supérfluos.

3. Do Posicionamento do Tema no Poder Judiciário

3.1. Principais argumentos alegados pela Administração Pública do Estado de São Paulo e pelos contribuintes

Ao analisar-se o mérito dos processos judiciais que questionam a alíquota de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicações, a Administração Pública de São Paulo, na figura de sua Fazenda Pública (FESP), tem como principais argumentos, o fato de que a dicção do art. 155, §2º, inciso III, da Carta Magna, estabelece que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade, assim, não restaria dúvida de que se cuida de uma possibilidade, daí a utilização do verbo “poderá”, sem que se possa extrair, da norma, a obrigatoriedade do Estado submeter-se à redução da alíquota ora em análise.

Desta forma, tratar-se ia de uma norma autorizante de determinada conduta pelo ente público tributante, que poderia adotar, ou não, alíquotas seletivas, autorizado que está a fazê-lo pelo Texto Constitucional, já que, repisa-se, não haveria imposição de qualquer obrigação ao ente público instituinte deste tributo.

Ademais, a FESP ainda aduz que a Constituição Federal conferiu aos Estados-membros competência tributária e financeira exclusiva, cabendo-lhes, por conseguinte, instituir os tributos que lhes foram discriminados. A competência tributária dos Estados-membros para instituição do ICMS encontra previsão no art. 155, II, da Constituição Federal.

Assim, o Estado Membro possui competência legislativa plena para fixar a alíquota do tributo, nos termos do art. 6º, caput, do CTN, desde que respeitado o princípio da legalidade, nos termos do art. 150, I, da CF/88; atribuição que somente é balizada, no ordenamento vigente, pelas competências atribuídas ao Senado Federal nos incisos IV e V, do artigo 155, §2º, da Constituição Federal. Ou seja, competiria ao Poder Legislativo, através de seus parlamentares, fixar o valor da alíquota do ICMS, além de fixar quais os produtos e serviços seriam considerados essenciais para fins de tributação de ICMS.

Desta forma, a diretriz constitucional não autorizaria o contribuinte ou o consumidor a pleitear que o Poder Judiciário assumisse atividade legiferante e, ao fazê-lo, dedicasse-se a estabelecer a alíquota aplicável, em substituição àquela determinada pelo legislador competente; nesse compasso, contrariaria profundamente o princípio da separação de poderes, prestigiado já pelo artigo 2º da Constituição Federal, impondo-se o reconhecimento de sua improcedência jurídica.

Para tanto, invoca jurisprudência do Supremo Tribunal Federal contrária à possibilidade de atuação do Judiciário como legislador positivo, quando de decisão proferida no Agravo de Instrumento no Agravo Regimental nº 138.344/DF, Primeira Turma, Rel. Ministro CELSO DE MELLO:

*“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - IOF/CÂMBIO - DECRETO-LEI 2.434/88 (ART. 6) - GUIAS DE IMPORTAÇÃO EXPEDIDAS EM PERÍODO ANTERIOR A 1º DE JULHO DE 1988 - INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO FISCAL - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - **ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - AGRAVO IMPROVIDO.** - A isenção tributária concedida pelo art. 6º do DL 2.434/88, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica, tendo presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes, como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. - **A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isencionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem***

da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, **equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo**, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, rel. Min. CELSO DE MELLO). - A expressão "lei ou ato de governo local" - que deve ser interpretada em oposição a idéia de lei ou ato emanado da União Federal - abrange, na latitude dessa designação, as espécies jurídicas editadas pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (PONTES DE MIRANDA, "Comentários a Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969", Tomo IV/155, 2a ed., 1974, RT; RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO, "Recurso Extraordinário e Recurso Especial", p. 119, 1990, RT). (g.n.)

Assim, a posição da Suprema Corte desautorizaria ordem judicial, emanada das instâncias ordinárias, que concedera benefício tributário sob a evocação da "isonomia", tendo o Supremo Tribunal Federal proclamado que, em tal hipótese, o Judiciário agiu, e não poderia fazê-lo, como legislador positivo.

No mesmo sentido encontrar-se-ia a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que, ao apreciar pretensões análogas, teria, sistematicamente, decretado a improcedência das mesmas, em inúmeros julgados, a título de exemplo, transcreve-se, a seguir a ementa de julgamento proferido pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, ao deslindar a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0041018-45.2016.8.26.0000, abaixo transcrita:

"ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Art. 34, § 1º, itens "4", "b", e "8", da Lei Estadual nº 6.374/89 - Alíquota de ICMS incidente na prestação de serviços de energia elétrica e de comunicação - Arguição de violação do princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, porque, no cotejo entre a essencialidade do objeto da tributação e a alíquota fixada, não observado o princípio da razoabilidade, limitador da discricionariedade do legislador - Essencialidade dos serviços que não autorizaria tributação em patamar mais elevado (alíquota de 25%), enquanto serviços supérfluos recebem taxaço em menor percentual (12%) - INCONSTITUCIONALIDADE não configurada – Norma constitucional que

não impõe dever ao legislador ordinário, senão faculta a discricionária adoção da seletividade, “em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” - POSSIBILIDADE de adoção de alíquotas diferenciadas relativamente aos mesmos serviços, como os de energia elétrica (objeto do pleito inicial), segundo critérios discricionários próprios, ainda considerando a essencialidade dos serviços sujeitos à tributação- Consumo de energia elétrica por conta residencial “que apresente consumo mensal acima de 200 KWh” taxado pela alíquota de 25%, enquanto o consumo inferior a esse patamar está sujeito à alíquota menor, de 12% - Percentual menor para a conta residencial mensal de menor consumo que, é de entender, leva em consideração o caráter essencial do serviço para residências menores, em contraposição a outras, de maiores dimensões e equipadas com maior quantidade de aparelhos eletrodomésticos e eletrônicos - Aspecto da questão que permite compreender (sem prejuízo da mesma essencialidade) incidente a progressividade tributária, “que na dicção do art. 145, § 1º, da Carta Constitucional, será adotada sempre que possível nos impostos, de modo a compatibiliza-lo com a capacidade tributária do contribuinte” - IMPOSSIBILIDADE, ademais, de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, e assim interferir na discricionariedade assegurada pela Carta Maior ao legislador ordinário, “com o juízo de oportunidade e conveniência pertinente à atividade regulatória do Estado – Arguição de inconstitucionalidade rejeitada.”

Por sua vez, os contribuintes paulistas, quando da análise do mérito nos processos judiciais, postulam que a norma constitucional permite a possibilidade deste imposto ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias ou serviços; assim, a Carta Magna, nos termos do art. 155, §2º, III, facultou ao legislador deste tributo a adoção da seletividade, entretanto, uma vez que fosse utilizada, tornar-se-ia obrigado à utilização do critério da essencialidade.

Ou seja, para se estabelecer a alíquota do ICMS de forma seletiva (faculdade), dever-se-ia observar a importância / essencialidade do bem ou serviço para o consumidor (imperatividade); conseqüentemente, a palavra “poderá” não indicaria mera faculdade do legislador de aplicar a norma conforme sua própria vontade, mas sim uma norma cogente de observância obrigatória; nesta senda, ao utilizar a seletividade, a adoção do critério da essencialidade tornar-se-ia um dever.

Neste sentido, em razão do fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviços de telecomunicações serem essenciais na sociedade moderna, já que é imprescindível o uso de ambos na atualidade, é um verdadeiro disparate a cobrança da alíquota de 25%, a mesma utilizada para mercadorias e serviços considerados supérfluos, como bebidas alcoólicas, armas de fogo, perfumes, entre outros.

No que tange ao fornecimento de energia elétrica, não remanesceriam quaisquer dúvidas quanto a sua essencialidade, já que é ela quem permite o funcionamento das empresas e dos lares na forma delineada pela sociedade moderna. Cabe ressaltar que a Lei nº 7.783/89, em seu art. 10, inciso I, dispõe que a sua produção e distribuição é considerada atividade essencial; ademais, a jurisprudência construída pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, teria reconhecido a essencialidade da energia elétrica, elevando-a ao patamar de Princípio da Dignidade Humana, in verbis:

*“AGRAVO DE INSTRUMENTO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA – AÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER – TUTELA ANTECIPADA INDEFERIDA – VEROSSIMILHANÇA DAS ALEGAÇÕES – RECONHECIMENTO – **PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA APLICÁVEL À ESPÉCIE** – RECURSO PROVIDO EM PARTE. **A energia elétrica constitui serviço público essencial** e, como tal, nos termos do art. 175 da Constituição Federal, incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a sua prestação, obrigando-se a fornecê-la de forma adequada, eficiente, segura e contínua (art. 22, "caput", do CDC). Logo, considerando a essencialidade do serviço de fornecimento de energia elétrica, de rigor a concessão parcial da tutela antecipada pleiteada, para determinar que a ré, no prazo de 10 dias, especifique à autora as medidas necessárias a serem tomadas para a instalação da caixa principal de energia em sua residência, indicando qual o padrão adequado para tanto, e, uma vez atendidas as medidas pela autora, que a ré adote as providências necessárias para iniciar o fornecimento de energia elétrica no imóvel da agravante, no prazo máximo de 10 dias, sob pena de multa pelo descumprimento". (Agravo de Instrumento nº 2070113-18.2018.8.26.0000; Rel. Des. Paulo Ayrosa; julgado em 13/09/2018) (grifos nosso)*

Por sua vez, quanto aos serviços de telecomunicações, são essenciais nas relações modernas, sendo absolutamente inviável a existência da sociedade atual sem tais serviços; ademais, assim como a energia elétrica, o art. 10º da Lei 7.783/1989, define como essenciais os serviços de telecomunicações.

Postulam também que a majoração da alíquota de atividades tão essenciais em 25%, seja o fornecimento de energia elétrica ou a prestação de serviços de telecomunicações, revelar-se-ia também uma afronta ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, previsto no art. 150, inciso II da Carta Magna, abaixo transcrito:

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

(...)

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

Tal afronta dar-se-ia ao fato de tais mercadorias e/ou serviços serem tributados à alíquota de 25%. Sendo itens essenciais e indispensáveis à sociedade, dever-se-ia tributá-los pela alíquota de ICMS aplicável aos produtos essenciais (7% ou 12%), ou, subsidiariamente, pela alíquota regular de ICMS aplicável aos demais produtos (18%), e não por alíquota equivalente à de produtos supérfluos (25%).

Assim, o estabelecimento de alíquota majorada do ICMS, no fornecimento de energia elétrica, dissociar-se-ia, completamente, do princípio da isonomia sob a ótica da seletividade/essencialidade e acabaria por dispensar tratamento desigual, desprovido de qualquer critério entre produtos de importância social diversa, objetivando, única e exclusivamente, incrementar a arrecadação do ICMS, sem trazer qualquer benefício social aos jurisdicionados.

Para tanto, invocam o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634.457/RJ – o qual pode ser utilizado por analogia ao caso em tela – no qual se analisou a inconstitucionalidade da alíquota majorada do ICMS de 25%

incidente sobre a energia elétrica, fixada pela legislação Estadual do Rio de Janeiro, onde o Superior Tribunal Federal negou provimento ao recurso interposto pelo Estado Carioca e firmou entendimento no sentido de que “não obstante a possibilidade de [fixação de] alíquotas diferenciadas [para o ICMS], tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”:

*“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. (...) AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II – **No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos.** III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 634457 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014) (destacou-se)*

Outro julgado trazido à baila diz respeito a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, que, em observância ao princípio da seletividade, determinou a aplicação da alíquota de 17%, relativamente ao ICMS sobre as operações de consumo de energia elétrica, levando-se em consideração a essencialidade desta mercadoria:

APELAÇÃO. SENTENÇA PROCEDENTE DO PEDIDO. ICMS NAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTA DE 27%(VINTE E SETE POR CENTO). **AFETAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. MISTER O REDIMENSIONAMENTO PARA 17% (DEZESSETE POR CENTO).** PARADIGMA DO STF. DESPROVIMENTO. 1. O objeto da presente demanda consiste na declaração da inexistência de relação jurídico-tributária concernente à incidência de ICMS nas operações de aquisição de energia elétrica sob à alíquota de 27%(vinte e sete por cento), para que seja anunciada a alíquota de 17% (dezessete por cento). 2. O cerne da questão posta a desate consiste em saber se a cobrança fiscal experimentada pela empresa promovente é ou não devida a partir da aplicação efetiva do "princípio da seletividade". 3. Tal valor busca concretizar o postulado da capacidade contributiva, em consonância com o preceito constitucional insculpido no art. 155, § 2º, inciso III, CF: 4. Afirma-se, então, que, quanto mais supérflua ou suntuosa a mercadoria ou o serviço, maior deve ser a capacidade contributiva do consumidor de tais bens, funcionando a seletividade como uma baliza para a aplicação dos limites da tributação, sob a premissa de que as alíquotas devem se elevar na razão inversa da essencialidade da mercadoria ou serviço. 5. **No que concerne a classificação da energia elétrica como bem essencial, define o conteúdo normativo do art. 10, I, da Lei Federal 7783/89.** 6. **Por óbvio, os produtos tidos por essenciais, como é o caso da energia elétrica, devem ser tributados com alíquotas inferiores àqueles bens de natureza supérflua, não sendo razoável, em função da aplicação de tais princípios, que a energia seja tributada sob a mesma fração de armas, munições, bebidas alcoólicas, fumo, cigarros e demais artigos prescindíveis.** 7. Paradigma do STF: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRADO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e

de telecomunicações serviços essenciais porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. (RE 634457 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO. AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento: 05/08/2014. 8. DESPROVIMENTO do Apelo para determinar a alíquota de 17% relativamente ao ICMS sobre as operações de consumo de energia elétrica, de vez que consentâneo com a essencialidade do produto. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acorda a 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por unanimidade, pelo DESPROVIMENTO do Recurso, nos termos do voto do Relator, Desembargador Francisco Darival Beserra Primo. Fortaleza, 16 de fevereiro de 2016 FRANCISCO DARIVAL BESERRA PRIMO Presidente do Órgão Julgador DESEMBARGADOR FRANCISCO DARIVAL BESERRA PRIMO Relator (TJ-CE - APL: 03986822320108060001 CE 0398682-23.2010.8.06.0001, Relator: FRANCISCO DARIVAL BESERRA PRIMO, 8ª Câmara Cível, Data de Publicação: 16/02/2016) (g.n.)

Além disso, afirmam também que a matéria possui repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 714.139/SC (Tema 745), no qual o contribuinte busca o reconhecimento do direito de pagar o imposto sobre a aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicação pela alíquota geral de 17%:

Tema 745: “Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS”.

Dos argumentos acima expostos, constata-se a exigência de raciocínio a partir de dados complexos, cujo grande cerne recai sobre a discussão acerca de o fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviços serem, ou não, considerados essenciais e, portanto, dever-se aplicar, ou não, a seletividade para instituição da alíquota de tais mercadorias e/ou serviços.

Em razão da grande controvérsia sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal realizou o julgamento do Tema 745, de repercussão geral, decisão sobre a qual se debruça na sequência.

3.2. Do Precedente do Supremo Tribunal Federal em Repercussão Geral – RE nº 714.139/SC (Tema 745)

Em sessão virtual do Plenário, entre os dias 10 a 17/12/21, deu-se o julgamento do Tema 745, no qual as Lojas Americanas S.A. interpôs o Recurso Extraordinário – RE 714.139/SC com o objetivo de reformar acórdão prolatado pela Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que assentou a constitucionalidade do artigo 19, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.297, de 1996, do Estado de Santa Catarina, ao prever a alíquota de 25% relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e a prestação de serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral de 17%.

Abaixo, colacionou-se a ementa do Acórdão proferido:

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

1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço.

2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal,

tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa.

3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade.

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

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

6. Recurso extraordinário parcialmente provido.

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

3.2.1. Introdução ao caso

Conforme verificado no sítio eletrônico do STF², o Tema 745 analisa o alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio

2

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>

da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, possuindo a seguinte descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição federal, a constitucionalidade do art. 19, I, a, da Lei 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina, que estabeleceu alíquota diferenciada de 25% para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicação, ao passo que para as “operações em geral” é aplicada a alíquota de 17%.

Isto posto, o caso teve origem em mandado de segurança impetrado pelo contribuinte Lojas Americanas S.A., o qual afirma que atua no comércio varejista catarinense, onde a energia elétrica e os serviços de telecomunicações consumidos são alcançados pelo ICMS na alíquota de 25%. Na decisão proferida, o Juiz a quo concluiu pela inexistência de vício quanto ao tratamento diferenciado consideradas as mencionadas alíquotas geral e específica.

Apreciando recurso de apelação do contribuinte, o Egrégio Tribunal de Justiça Catarinense manteve o ato recorrido, afirmando mostrar-se ilegítima a pretensão de reduzir a alíquota do imposto estadual no tocante às operações relativas a telecomunicações e energia elétrica de 25% para 17% sob o argumento de serem estas fundamentais. Ademais, asseverou não haver violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade, de que trata o artigo 155, § 2º, inciso III, da Carta Federal, por envolver a norma constitucional “uma faculdade e não uma imperatividade”.

Ainda versando sobre a não violação ao Princípio da Seletividade/Essencialidade, sustentou haver não apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com os recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas também o de evitar o consumo abusivo e o desperdício que, se não for evitado pelo Poder Público, poderia levar ao racionamento forçado da energia elétrica, e tampouco o princípio da isonomia geral ou tributária, haja vista que

na alíquota de 25% estão inseridos os consumidores comerciais, industriais e os prestadores de serviços, dispensando-se a todos esses iguais, e idêntico tratamento.

Inconformada com a decisão proferida pelo E. Tribunal estadual, a empresa contribuinte interpôs recurso extraordinário tendo como fundamentos a inobservância dos princípios da isonomia tributária e da seletividade do imposto estadual em função da essencialidade dos bens e serviços – artigos 150, inciso II, e 155, § 2º, inciso III, da Carta Magna; assim, fora determinado, ao legislador estadual, o critério da seletividade deste imposto, restando, então, a fixação de percentual maior para produto supérfluo e menor no caso de item essencial. Desta forma, buscou o reconhecimento do direito de pagar o imposto sobre a aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicação pela alíquota geral de 17%.

Ademais, realçou imprópria a previsão de alíquotas menores – 12% – considerado o consumo de energia nos domicílios, por produtores ou cooperativas rurais, limitado a 150 Kw e 500 Kw, respectivamente, destacando condicionada a seletividade à mercadoria ou serviço, não ao destinatário. Diz inobservado o princípio da isonomia tributária, apontando ausente, no texto constitucional, justificativa para a diferenciação entre consumidores.

Por sua vez, o Estado de Santa Catarina, em contrarrazões, afirma, no mérito, competir aos Poderes Legislativo e Executivo a definição da forma de realizar a seletividade tributária quanto ao estabelecimento de políticas fiscais, presente o interesse social; assim, tratar-se-ia de faculdade do legislador ordinário estadual a graduação das alíquotas deste tributo, observando, sempre que possível, a capacidade contributiva a partir do princípio da seletividade. Assinala que a essencialidade do bem ou serviço varia de acordo com as características de uso do consumidor.

No Parecer PGR nº 1.106/15, elaborado no processo ora em análise, o Ministério Público Federal estabeleceu de forma objetiva que o recurso interposto pelo contribuinte merece ser provido, haja vista que há desproporcionalidade entre as alíquotas de serviços de comunicação e a das demais mercadorias, em flagrante ofensa ao princípio da seletividade; ou seja, a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações não poderia ser aquela aplicada pelo

Estado de Santa Catarina, a saber, 25%; abaixo, encontra-se excerto do referido parecer:

Sabe-se que, embora a leitura literal do enunciado do art. 155, § 2º, III, da Constituição possa levar à conclusão de que os Estados e o Distrito Federal têm mera faculdade de adotar mecanismos de seletividade em função do nível de essencialidade das mercadorias e serviços tributados, a observação atenta ao dispositivo conduz a conclusão diversa.

É que (...) não faria sentido tributar bens essenciais sem qualquer critério, quando se tem à disposição marco principiológico apresentado pelo próprio contribuinte. No ponto, há previsão legal expressa acerca da essencialidade de energia elétrica e telecomunicações no art. 10 da Lei 7.883/1989.

(...)

O reconhecimento da obrigatoriedade de aplicação da seletividade por critério de comparação é desdobramento do princípio da igualdade tributária (CF, art. 150, II), na perspectiva dos impostos reais e indiretos. O seu paralelo, no contexto dos impostos pessoais, é a progressividade, que, na dicção do art. 145, § 1º, da Carta Constitucional, será adotada sempre que possível nos impostos, de modo a compatibilizá-los com a capacidade econômica do contribuinte.

*De mais a mais, ainda que fosse o caso de considerar-se facultativa a aplicação da seletividade ao ICMS, **uma vez feita a opção do legislador estadual pelo princípio da seletividade, passará, por lógica, a ser obrigatória a utilização do critério de comparação em virtude da essencialidade dos bens e serviços. Os mais essenciais deverão ser submetidos a alíquotas menores do que as destinadas aos supérfluos. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade, para impedir que sua definição seja permeada de subjetivismo.***

(...)

E esse é o ponto em que a Lei estadual catarinense 10.297/1996 deixou de atender ao art. 155, § 2º, III, da Constituição e, por corolário, ao princípio da igualdade tributária.

Segundo o inciso I de seu art. 19, a alíquota geral de incidência do ICMS no Estado de Santa Catarina, em operações e prestações internas e interestaduais, é de 17% (dezesete por cento).

O legislador estadual, abraçando a seletividade, discriminou, no entanto, alíquota especial superior, no patamar de 25% (vinte e cinco por cento), para operações com energia elétrica, produtos supérfluos, gasolina automotiva, álcool carburante e prestação de serviços de telecomunicação.

De outra parte, aplicou alíquota reduzida a 12% (doze por cento) a, entre outras mercadorias e serviços, operações com energia elétrica de consumo domiciliar até 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora) mensais por produtor rural.

Observa-se, de plano, a desproporcionalidade entre a alíquota geral e a aplicada à energia elétrica e aos serviços de comunicação. Esse contraste é ainda mais nítido quando se tem em mente que a mesma alíquota incidente sobre produtos supérfluos é destinada à energia e às telecomunicações, essenciais ao exercício da dignidade humana.

(...)

Eliminada a regra especial que estipula alíquota majorada para energia elétrica e telecomunicações, tem-se que o ICMS de ambas cairá automaticamente na regra geral do Estado-membro (hoje sob alíquota de 17%). O contribuinte, por sua vez, terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo provimento parcial do recurso, com modulação dos efeitos da decisão pro futuro, na forma autorizada pelo art. 27 da Lei 9.868/1999. (Grifo nosso).

Feita esta breve introdução sobre o Recurso Extraordinário em tela, passa-se à análise dos votos dos Ministros.

3.2.2. Dos votos proferidos

Dos votos proferidos pelos Exmo. Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 714.139/SC (Tema 745), desconsiderando pressupostos de recorribilidade, modulação dos efeitos do julgado, entre outros temas que fogem ao

escopo deste trabalho acadêmico, é possível inferir duas principais correntes, sendo (i) a do Ministro Relator Marco Aurélio e (ii) a do Ministro Alexandre de Moraes.

Cumpra observar, antes de se adentrar à análise dos votos, que a tese do Ministro Relator Marco Aurélio sagrou-se vencedora, por maioria de votos, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Roberto Barroso.

3.2.2.1. Tese 01 - Voto do Ministro Marco Aurélio

A relatoria do caso ficou a cargo do Ministro Marco Aurélio, que deu parcial provimento ao recurso extraordinário, para reconhecer o direito da recorrente ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação pela alíquota geral de 17%.

No racional de seu voto, o Ministro Relator destacou a essencialidade da energia elétrica e da telecomunicação, como sendo serviços de natureza indispensável e essenciais à dignidade da vida humana. Mencionou que, segundo dados do IBGE, a energia está presente em 99,8% das residências brasileiras, sendo a importância da energia elétrica aos estabelecimentos industriais e comerciais auto-evidente. Já o levantamento feito pela ANATEL sinaliza que os serviços de telecomunicações são usados por 98,2% da população brasileira, tendo a pandemia da Covid-19 confirmado a pertinência do serviço, ao viabilizar a prestação de outras atividades essenciais, como saúde, educação e prestação jurisdicional.

Aqui, abre-se parênteses para colacionar trecho do voto do Ministro Dias Tóffoli acerca da essencialidade do fornecimento de energia elétrica:

Em termos mais concretos, a essencialidade da energia elétrica fica claramente evidenciada na análise do recente caso do apagão no Estado do Amapá, iniciado em 3/11/20 e decorrente de incêndio na mais importante subestação de energia daquele estado.

Foram gravíssimas as consequências da falta da energia elétrica, tendo o Ministério de Minas e Energia de criar gabinete de crise, o Governador do Estado do Amapá de decretar situação de emergência e o Prefeito de Macapá de decretar calamidade pública.

(...)

O recente caso do apagão do Amapá demonstra, efetivamente, a essencialidade do bem em questão. Ele também revela outro importante elemento que deve ser considerado na análise da controvérsia: tratando-se de energia elétrica, a essencialidade do bem independente da classe na qual se encontra o consumidor. A energia elétrica é essencial para consumidores residenciais, rurais, industriais e comerciais (ou outra classe).

Sobre a essencialidade da prestação de serviços de telecomunicações, o Ministro Dias Tóffoli também apresenta racional de grande utilidade ao caso em tela:

Julgo que a fixação da alíquota de 25% sobre os serviços de telecomunicações pela Lei Catarinense nº 10.297/96 tem grande conexão com o contexto econômico-social existente à época da edição desse diploma. Na época, linha de telefone era, praticamente, item de luxo no Brasil.

(...)

Matéria do Estado de S. Paulo nos relembra que, em 1998, uma linha de telefonia fixa “chegava a custar US\$ 5 mil e a fila de espera dos clientes era de dois a cinco anos na época da privatização”. Naquele ano, “o País contava com 17 milhões de linhas fixas e 4,6 milhões de celulares”.

Considero, desse modo, que a cobrança de ICMS com alíquota de 25% sobre os serviços de telecomunicação na época em que foi editada a lei ora combatida estava em harmonia com aqueles elementos. Isto é, sendo item caro e adquirido, via de regra, por pessoas e famílias mais afortunadas, é razoável se presumir que essas tinham maior capacidade econômica.

(...)

Ocorre que, com o passar do tempo, as linhas telefônicas se popularizaram no país.

Em poucas palavras, do contexto em alusão se infere que as pessoas menos afortunadas (menor capacidade contributiva) passaram a também, paulatinamente, contratar serviços de telecomunicação.

A legislação em questionamento, contudo, não acompanhou essa evolução econômico-social, mantendo a tributação desses serviços pelo ICMS com aquela alíquota, sem fazer qualquer distinção. Tornou-se, com o passar do tempo, inconstitucional.

Desta forma, por serem setores indispensáveis, possuiriam demanda econômica inelástica. O desvirtuamento da técnica da seletividade, considerada a maior onerosidade sobre bens de primeira necessidade, não se compatibiliza com os fundamentos e objetivos contidos no texto constitucional; o que, conseqüentemente, exigiria harmonia com a Lei Maior, atuando-se em âmbito essencial, com vistas a assegurar direitos e garantias do contribuinte e preservar a moldura desenhada pelo constituinte de 1988. Abaixo, encontra-se excerto de seu voto acerca da essencialidade:

“O legislador estadual previu alíquotas diferenciadas do ICMS, considerados determinados bens e serviços. Ao fazê-lo, enquadrou energia elétrica e telecomunicação no grupo em que contidos produtos supérfluos, prevendo tributação no patamar de 25%, ao passo que as operações em geral ficam sujeitas a 17%”.

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. (g.n.)

Ademais, rebateu argumento utilizado pela Administração Pública catarinense acerca da atuação do Judiciário como legislador positivo; vez que, ao contrário, o que se tem é glosa do excesso e, conseqüentemente, a recondução da carga tributária ao padrão geral: *“é hora de perceber que não há espaço para a sanha arrecadatória dos entes federados no que se sobreponha aos limites previstos no ditame maior”.*

Quanto à alegada incompatibilidade com o princípio da isonomia, em relação à fixação da alíquota de 12% aos consumidores domiciliares que façam uso de até 150kw e dos produtores ou cooperativas rurais com consumo de até 500kw, o Ministro afirma improceder a irresignação, vez que a capacidade para contribuir é revelada a partir do consumidor dos bens e serviços, na condição de contribuinte de fato; assim, tratar-se-ia de política fiscal do legislador voltada a consumidores com menor potencial econômico. Nesta senda, não haveria óbice à conjugação dos

princípios da seletividade, progressividade e capacidade contributiva, visando maximar a justiça fiscal.

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

3.2.2.2. Tese 02 - Voto do Ministro Alexandre de Moraes

O Exmo. Ministro Alexandre de Moraes apresentou seu voto, trazendo à baila a discussão sobre a aplicabilidade da seletividade se dar única e exclusivamente em função da essencialidade do produto, ou se haveria a possibilidade de admitir a sua aplicação pelo ente federado conjugada com outros critérios constitucionais; assim, o legislador estadual teria certa margem de discricionariedade para adotar alíquotas diversas também da finalidade do bem tributado e das características do respectivo consumidor, a fim de dar efetividade à isonomia e ao princípio da capacidade contributiva.

Isto posto, o Exmo. Ministro optou por dividir seu voto quanto à seletividade da alíquota do ICMS sobre (i) a energia elétrica e (ii) aos serviços de telecomunicação. Cabe observar que, em seu voto, divergiu daquele proferido pelo Exmo Ministro Relator, para dar parcial provimento ao recurso, apenas para afastar a alíquota de 25% incidente sobre as operações de energia elétrica, aplicando-se a mesma alíquota do ICMS adotada pelo Estado de Santa Catarina para as mercadorias e serviços em geral (art. 19, I, da Lei 10.297/1996), de modo a acompanhar o Ministro Relator no que tange à alíquota de serviços de telecomunicações.

Assim, quanto ao fornecimento de energia elétrica, afirmou que o Estado de Santa Catarina, aplicou o princípio da seletividade do ICMS nas operações com energia elétrica em conjunto com o princípio da capacidade contributiva imprimindo-lhe efeitos extrafiscais, reconhecendo, assim, a essencialidade da energia elétrica, ao adotar alíquota reduzida (12%) para aqueles consumidores que possuem consumo reduzido (até 150Kwh mensais para usuários domiciliares, e 500Kwh mensais para

produtores rurais e cooperativas rurais redistribuidoras até o limite de 500Kwh mensais por produtor), a respeito dos quais presumiu-se menor capacidade contributiva; e alíquota majorada (25%) para os demais consumidores (consumidores domésticos com consumo elevado - presumidamente com maior capacidade econômica/ contributiva- e consumidores empresariais, comerciários e industriais, os quais utilizam a energia elétrica para produzir riquezas em seus respectivos estabelecimentos).

Ademais, além de se basear na capacidade contributiva para estabelecer alíquotas diferenciadas para o ICMS incidente sobre a energia elétrica, o legislador estadual, visou, por meio da adoção de efeitos extrafiscais, incentivar a redução do consumo dos usuários domésticos (que gozam da alíquota reduzida de 12% caso consumam até 150Kw mensais) e estimular a economia de energia pelos consumidores empresariais, aos quais aplicou uma alíquota maior com a finalidade de desestimular eventuais desperdícios.

Aqui, cabe ressaltar excerto do voto do Ministro Gilmar Mendes acerca do tema:

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.

Quanto à capacidade contributiva, verifica-se que se resguardou o consumidor residencial e o pequeno produtor rural, em detrimento de atividades econômicas de maior porte. Com isso, foi estabelecida relação entre o volume de energia elétrica consumido, considerada a sua destinação, e a capacidade econômica do contribuinte.

Trata-se de parâmetro objetivo que efetivamente espelha a capacidade contributiva e restringe a regressividade do sistema, objetivo declarado da norma constitucional que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS.

(...)

Lado outro, a alíquota reduzida incide de acordo com limitador de consumo, de modo a premiar os consumidores que utilizam de forma moderada bem

escasso. Há, portanto, inequívoco e legítimo objetivo extrafiscal: o estímulo a comportamentos conscientes no que concerne ao consumo de energia elétrica.

Desta forma, entendeu que a legislação catarinense não incorreria em qualquer ofensa ao princípio da isonomia tributária, conseqüentemente, estaria em plena sintonia com a Constituição Federal, vez que fora perfeitamente aplicável o princípio da seletividade do ICMS conjuntamente com os da isonomia e da capacidade contributiva.

Isto posto, deu parcial provimento ao Recurso Extraordinário, apenas para afastar a alíquota de 25% incidente sobre as operações de energia elétrica, aplicando-se a mesma alíquota do ICMS adotada pelo Estado de Santa Catarina para as mercadorias e serviços em geral; fixando as seguintes teses para o Tema 745 da Repercussão Geral: *“I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva. II. O ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem. III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS.”*

4. Conclusão: Dos impactos do julgamento do RE nº 714.139/SC (Tema 745) pelo Supremo Tribunal Federal e efeitos dele decorrentes

Da análise realizada até o presente momento, é possível inferir que a essencialidade é o critério optativo eleito pela Lei Maior para fixação das alíquotas do ICMS.

Do julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 714.139/SC (Tema 745), constata-se que, em que pese os ministros posicionarem-se de forma unanime sobre a inconstitucionalidade da alíquota de 25% sobre a prestação

de serviços de telecomunicações, houve divergência acerca desta mesma adoção para o fornecimento de energia elétrica.

Assim, os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Luís Roberto Barroso afirmaram que a legislação catarinense fez uso adequado do princípio da essencialidade, vez que houve maior cobrança daqueles que, ao consumir mais, presumir-se-ia com maior capacidade contributiva. Porém, prevaleceu o entendimento de que a essencialidade da energia elétrica independe da classe na qual se enquadra seu consumidor (ou consumo) ou da quantidade de energia elétrica consumida, mediante a publicação da tese já mencionada e novamente reproduzida:

“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”.

Desta forma, ao se adotar a essencialidade como técnica de tributação, os Estados e o Distrito Federal devem, necessariamente, observar a essencialidade da mercadoria ou do serviço, de forma que trará efeitos positivos e negativos para estes entes tributantes, pois, ao mesmo tempo em que permite que a alíquota seja dosada de acordo com as características do bem ou serviço, proíbe que essa “dosagem” seja aplicada apenas quando convém ao ente tributante.

Dito isto, e como já mencionado anteriormente, muito embora o ICMS seja um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, ele é descrito com grande riqueza de detalhes na Carta Magna e nas legislações nacionais editadas pela União, com o papel de estatuir normas gerais em matéria tributária, nos termos do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, visando à preservação da sua uniformidade.

Neste sentido, por meio do Projeto de Lei Complementar nº 18/2022, convertido na Lei Complementar 194/2022, alterou-se o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), para considerar como bens e serviços essenciais os combustíveis, a energia elétrica, as comunicações e o transporte

coletivo; conseqüentemente, as alíquotas incidentes para fins de ICMS não poderão ser superiores à das operações em geral.

Tem-se, então, que, ao considerar a tese do julgamento do RE 714.139/SC (tema 745), a referida lei inovou ao incluir os combustíveis e os serviços de transporte coletivo como elementos essenciais à população.

Nesta toada, o Estado de São Paulo, considerando o disposto no § 4º do artigo 24 da Constituição Federal de 1988, segundo o qual “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”, publicou no Diário Oficial do Estado que, a partir de 23/06/2022, incidir-se-á a alíquota modal de 18% nas operações e prestações internas com (i) álcool etílico anidro carburante, (ii) gasolina, (iii) querosene de aviação, exceto quando destinadas a empresas de transporte aéreo regular de passageiros ou de carga, (iv) energia elétrica em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh, e, (v) prestações de serviços de comunicação.

Em que pese os eventuais reflexos na autonomia política e financeira destes entes federados; se tal rol de mercadorias e serviços seria taxativa ou exemplificativa; se o Congresso Nacional, via lei complementar, seria competente para definir o que é ou não essencial a nível nacional; se deveria ser respeitado o prazo modulado pela Corte Suprema ou referida lei complementar já possuiria vigência atualmente, dentre outros questionamentos acerca de sua constitucionalidade e/ou legalidade, as quais não foram alvo deste estudo, é notório os impactos decorrentes desta litigância e do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal acerca da essencialidade do fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviços de telecomunicações.

REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário.; 29ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS.; 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. ICMS - Imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/278/edicao-1/icms---imposto-estadual-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias>>. Acesso em: 03 de ago. 2022.

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

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 155, agosto/2008.

ROSA, José Roberto. Curso Básico de ICMS – com o Professor José Rosa – 4ª Edição atualizada / por José Roberto Rosa – Sorocaba – SP – 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 de ago. 2022.

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). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 03 de ago. 2022.

BRASIL. Lei Complementar 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm>. Acesso em: 03 de ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 714.139/SC (Repercussão Geral Tema 745). Ministro Relator: Marco Aurélio. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>>. Acesso em: 03 de ago. 2022.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/compilacao-lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 03 de ago. 2022.