

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO**

ADRIELI CAMPOS BATISTA

**APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE AO ICMS: A importância do
Recurso Extraordinário 714.139 e da Lei Complementar 194/2022 para a concretização
da essencialidade**

Brasília-DF

2023

ADRIELI CAMPOS BATISTA

**APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE AO ICMS: A importância do
Recurso Extraordinário 714.139 e da Lei Complementar 194/2022 para a concretização
da essencialidade**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília, como requisito parcial à
obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Professor Orientador: Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília-DF

2023

ADRIELI CAMPOS BATISTA

**APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE AO ICMS: A importância do
Recurso Extraordinário 714.139 e da Lei Complementar 194/2022**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília, como requisito parcial à
obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Data de aprovação:

Conceito:

Banca Examinadora

Professor Doutor LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA

Professor Doutor ANTÔNIO DE MOURA BORGES

Professor Doutor RAFAEL CAMPOS SOARES DA FONSECA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus.

À minha mãe, Miquita Maria de Campos, pelo incentivo e pelo apoio nos momentos em que cogitei desistir de tudo; e ao meu pai, José Ailton Batista de Oliveira, pelo apoio e pelos discursos de encorajamento.

Aos meus irmãos, Aldair e Micael Campos Batista, por terem acreditado em mim.

E à minha tia, Cleide Pereira Campos, que me apoiou e aconselhou muito nos últimos anos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, ao Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria, orientador da presente monografia, que amavelmente aceitou me instruir nessa etapa tão importante da minha vida acadêmica.

Ao Assessor José Arthur Castillo de Macedo, pela indicação e fornecimento de obras doutrinárias para a pesquisa.

À Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, e aos meus colegas de graduação, pelo apoio e pela oportunidade de realizar o sonho de me formar em Direito.

E a todos que de alguma forma contribuíram para a elaboração deste trabalho.

RESUMO

A presente pesquisa possui a finalidade de analisar a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS. Principia-se com um pequeno recorte histórico sobre os tributos incidentes sobre as operações de circulação de mercadorias que antecederam o ICMS, com a descrição das características principais de cada um deles. Em seguida, examinam-se as principais legislações que regulamentam o ICMS: Constituição de 1988, Lei Kandir (LC 87/1996), Resoluções do Senado Federal e Convênios do CONFAZ, detalhando-se os aspectos principais do tributo. Examinam-se também os conceitos da seletividade e da essencialidade, enfatizando os diferentes posicionamentos quanto a aplicação da seletividade ao ICMS, e os critérios que devem ser observados para a efetivação da seletividade em relação às mercadorias e serviços essenciais. A possibilidade do exercício do controle da seletividade pelo judiciário também é debatida, enfatizando-se a sua legitimidade para analisar os critérios adotados pelo legislador e reparar os desvios cometidos na efetivação da essencialidade, especialmente por meio do controle de constitucionalidade.

Palavras-chave: Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Princípio da Seletividade. Essencialidade. Controle Judicial.

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the application of the principle of selectivity to ICMS. It begins with a small historical overview of the taxes levied on the circulation of goods that preceded the ICMS, with a description of the main characteristics of each one of them. Next, the main laws that regulate the ICMS are examined: the 1988 Constitution, the Kandir Law (LC 87/1996), Federal Senate Resolutions and CONFAZ Agreements, detailing the main aspects of the tax. The concepts of selectivity and essentiality are also examined, emphasizing the different positions regarding the application of selectivity to the ICMS, and the criteria that must be observed for the effectiveness of selectivity in relation to essential goods and services. The possibility of exercise of selectivity control by the judiciary is also debated, emphasizing its legitimacy to analyze the criteria adopted by the legislator and repair the deviations committed in the effectiveness of essentiality, especially through Constitutional review.

Keywords: Tax on Circulation of Goods. Principle of Selectivity. Essentiality. Judicial Control.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. ANTECESSORES DO ICMS.....	11
1.1. Imposto sobre Vendas Mercantis.....	11
1.2. Imposto sobre Vendas e Consignações.....	12
1.3. Imposto sobre Circulação de Mercadorias.....	13
2. ICMS: LEGISLAÇÕES APLICÁVEIS.....	15
2.1. ICMS na Constituição de 1988.....	15
2.2. Lei Complementar 87/1996.....	22
2.3. Resoluções do Senado.....	25
2.4. Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária.....	27
3. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE.....	28
3.1. Conceito e função.....	28
3.2. Seletividade no IPI e no ICMS.....	35
3.3. Balizas da Essencialidade.....	38
4. CONTROLE JUDICIAL DA SELETIVIDADE.....	40
4.1. Legitimidade da Análise da Seletividade pelo Poder Judiciário.....	40
4.2. Recurso Extraordinário 714.139/SC.....	42
4.3. Aferição da Seletividade nas Ações de Controle Concentrado.....	49
CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o tributo com maior arrecadação nacional, e a principal fonte de receitas dos Estados e do Distrito Federal, por isso é relevante analisar a aplicação do princípio da seletividade ao referido tributo, uma vez que este princípio constitucional tem impacto significativo na distribuição da carga tributária a ser suportada pelos contribuintes.

A arrecadação tributária é um instrumento essencial para que o Estado possa atender satisfatoriamente às necessidades coletivas, mas o seu exercício não pode impedir que os indivíduos tenham acesso aos bens e serviços indispensáveis para uma vida digna. A seletividade em função da essencialidade visa o equilíbrio da distribuição da carga tributária, a fim de que todos tenham acesso aos bens e serviços essenciais. Contudo, as divergências sobre a aplicação obrigatória ou facultativa da seletividade, sobre a classificação dos bens e serviços em essenciais e não essenciais, e a falta de parâmetros mais objetivos para o exercício da essencialidade geraram impactos negativos na cobrança do ICMS, como a equiparação entre produtos e serviços essenciais e supérfluos. Considerando as mudanças provocadas pelo precedente firmado no RE 714.139/SC e pelas disposições da Lei Complementar 194/2022, é necessário que sejam realizados novos estudos acerca da aplicação da seletividade ao ICMS, e a presente pesquisa busca ser um pequeno passo nessa direção.

O objetivo geral da pesquisa é analisar a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, e para alcançá-lo foram selecionados três objetivos específicos: examinar o conceito e a função do Princípio da Seletividade e do critério da Essencialidade; discorrer sobre a divergência da aplicação obrigatória ou facultativa da seletividade ao ICMS; e averiguar as alterações promovidas pela decisão do Recurso Extraordinário 714.139/SC e pela Lei Complementar 194/2022.

O presente trabalho é constituído por quatro capítulos ao todo, sendo os dois primeiros dedicados ao ICMS, e os dois últimos ao princípio da seletividade. O primeiro capítulo trata dos impostos que antecederam o ICMS: o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). O seu objetivo é mostrar de forma simplificada como se dava a tributação sobre o fenômeno da circulação de mercadorias antes da Constituição da República de 1988, assim como o surgimento do princípio da seletividade tributária.

O capítulo dois aborda as principais legislações que regulamentam o ICMS, começando pela Constituição de 1988, responsável pela instituição da competência legislativa para legislar sobre ICMS, do próprio princípio da seletividade, das limitações à fixação das alíquotas internas, das imunidades, das questões reservadas à lei complementar, e da aplicação monofásica aos combustíveis; passando pela Lei Complementar 87/1996, responsável pelas disposições das regras gerais; e finalizando com as Resoluções do Senado Federal e alguns dos convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Esse segundo capítulo encerra o recorte histórico iniciado no capítulo um, já que demonstra como se encontra a tributação sobre a circulação de mercadorias no sistema normativo inaugurado pela Constituição de 1988, além de estabelecer as bases necessárias para se entender em que consiste o princípio constitucional da seletividade e como ele se aplica ao ICMS.

No penúltimo capítulo são apresentados o conceito e a função do princípio da seletividade, o conceito do critério da essencialidade, algumas considerações doutrinárias acerca da aplicação obrigatória ou facultativa da seletividade tributária ao ICMS, e a explicação dos parâmetros de efetivação da essencialidade estabelecidos pela Lei Complementar 194/2022, com a indicação do rol de mercadorias essenciais nela previstas e dos critérios objetivos a serem observados pelos legisladores quanto à fixação das suas alíquotas.

E o último capítulo é dedicado ao controle judicial da seletividade, em que são analisados os posicionamentos favoráveis e contrários à legitimidade do poder judiciário de analisar o alcance da essencialidade, e aferir a adequação e a razoabilidade dos critérios selecionados pelo legislador no exercício da diferenciação da carga tributária do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados.

A fim de alcançar o objetivo proposto realizou-se uma pesquisa documental e qualitativa, com a utilização de livros, textos normativos, dissertações de mestrado e doutorado, artigos acadêmicos e decisões judiciais, especialmente do Supremo Tribunal Federal.

1. ANTECESSORES DO ICMS

1.1. Imposto sobre Vendas Mercantis

Na transição do império para a república, houve o aproveitamento de boa parte da legislação tributária existente, tendo sido estabelecidas as mudanças necessárias para adaptá-la ao sistema federativo. É interessante notar que a primeira constituição republicana do Brasil fez a separação dos impostos de competência federal e estadual, e concedeu à União e aos Estados federados competência para criar novas receitas tributárias, mas não fez o mesmo em relação aos Municípios, estabelecendo que os impostos municipais seriam instituídos pelos Estados. Assim, pode-se concluir que o princípio da autonomia dos Municípios (art. 6º, II, f, da Constituição de 1891¹) encontrou na própria Carta de 1891 um grande obstáculo à sua concretização².

O primeiro precursor do atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) foi o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), que serviu como incentivo à criação de um título de crédito que facilitasse o desconto das faturas expedidas pelos comerciantes nos bancos³. Antes do Decreto 2044/1908, as duplicatas ou contas assinadas (art. 219, do Código Comercial de 1850⁴) eram aceitas como títulos de dívida passíveis de desconto nos bancos, e estavam sujeitas ao Imposto do Selo previsto no Decreto 4.505 de 1870⁵.

Porém, com a edição do Decreto 2.044 de 1908, que além de revogar vários dispositivos do Código Comercial de 1850 reconheceu apenas a nota promissória e a letra de câmbio como títulos de crédito, as contas assinadas perderam o seu caráter de título de dívida e deixaram de ser descontadas nos bancos. Em virtude disso, as Associações Comerciais

¹ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 25 abr. 2023.

² VARSANO, Ricardo. A Evolução do sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 2. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2023.

³ YAMAO, Celina. A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – Do IVM ao ICMS. p. 45. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em: 09 abr. 2023.

⁴ BRASIL. Lei 556 de 25 de Junho de 1850 (Código Comercial). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm>. Acesso em: 19 abr. 2023.

⁵ COSTA, Alcides J. Imposto de Vendas e Consignações: Análise dos Sistemas de Arrecadação. 1963, p. 53. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/6rz43MJ7tcRrBFHwWg8SBHH/?lang=pt#>>. Acesso em: 17 abr. 2023.

começaram a exigir a criação de um título de crédito que facilitasse o desconto das faturas emitidas pelos comerciantes⁶.

Em 1915, o Presidente da República regulamentou a cobrança do selo sobre as duplicatas por meio do Decreto 11.527, mas naquele mesmo ano o decreto foi revogado pela Lei 3.070-A⁷. Dessa forma, as exigências dos comerciantes só foram atendidas em 1922, quando a Lei 4.625 conferiu à duplicata de fatura o caráter de título de crédito, e instituiu o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), inspirado nos impostos instituídos por países europeus para arcar com as despesas geradas pela Primeira Guerra Mundial (1914 - 1918), mais especificamente o *Taxe sur la Chiffre D’Affaires* francês, e o *Umsatzsteuer* alemão⁸.

1.2. Imposto sobre Vendas e Consignações

Com a promulgação da Constituição de 1934, o Imposto sobre Vendas Mercantis deu lugar ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). Diferentemente do IVM, o IVC era um imposto de competência estadual, cuja incidência abarcava não só as vendas mercantis, como também as operações de consignações e as operações sobre os produtos em geral, inclusive os produtos agrícolas. Além de atribuir competência aos Estados para instituir o IVC, a Constituição de 1934 proibiu a cobrança do imposto sobre exportação nas operações interestaduais e fixou sua alíquota em 10%, o que contribuiu para que o IVC se tornasse a principal fonte de receita dos Estados, chegando a representar 60% da receita estadual em 1946.⁹

A Constituição de 1934 determinava a incidência do IVC sobre as vendas e consignações realizadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, sendo isenta a primeira operação realizada por pequeno produtor (art. 8º, I, alínea e, da Constituição da República de 1934¹⁰). Dessa forma, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, em que somente comerciantes e produtores constavam como vendedores¹¹. Além disso, ela

⁶COSTA, Alcides J. Imposto de Vendas e Consignações: Análise dos Sistemas de Arrecadação. 1963, p. 53-54. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/6rz43MJ7tcRrBFHwWg8SBHH/?lang=pt#>. Acesso em: 17 abr. 2023.

⁷REQUIÃO, Rubens. Direito Comercial. vol. 2. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 359.

⁸BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 218.

⁹VARSAÑO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 3-4. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. Acesso em: 19 abr. 2023.

¹⁰BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 20 abr. 2023.

¹¹BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 219.

também previa a uniformidade da alíquota para as operações intraestaduais, sendo vedada a distinção de alíquotas por motivo de origem, destino ou tipo de produto.

No entanto, as críticas mais severas dirigidas ao IVC referiam-se ao seu caráter cumulativo, já que ele incidia sobre todas as operações da cadeia produtiva gerando o chamado “efeito cascata”. A cumulatividade do IVC gerava o aumento dos custos de produção, o que fomentava o fenômeno da verticalização, ou seja, a centralização das etapas da cadeia produtiva com o intuito de reduzir os custos de produção. Com isso, os pequenos produtores que não tinham condições de verticalizar ficavam em desvantagem¹².

As características do IVC permaneceram praticamente as mesmas nas Constituições de 1937 e 1946, até a Reforma Tributária de 1965. Contudo, é interessante citar a mudança em relação à regra de uniformidade da alíquota, pois a Constituição de 1946 determinava que não poderia haver distinção de alíquotas por motivo de origem ou destino, sendo omissa quanto à distinção por espécie de produto. Tal mudança gerou divergências entre os doutrinadores, tendo alguns que defendiam a continuidade da uniformidade de alíquota para todos os produtos, e outros, como Aliomar Baleeiro¹³, que afirmavam que a mudança era uma permissão para a seletividade das alíquotas segundo a essencialidade do produto.

1.3. Imposto sobre Circulação de Mercadorias

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), instituído pela Emenda Constitucional 18 de 1965, foi o antecessor imediato do ICMS, e a sua criação foi um dos resultados da Reforma Tributária de 1965. Na década de 50, o governo federal realizou uma série de iniciativas para promover o desenvolvimento nacional, dentre elas destacam-se a criação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), em 1952, e da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), em 1959. As medidas de industrialização geraram um aumento expressivo das despesas, que não foi acompanhado de um aumento de receitas suficiente para cobri-los, resultando numa grave crise econômica¹⁴.

Dessa forma, foi necessário reorganizar a legislação tributária a fim de custear as medidas de industrialização promovidas pelo governo, tendo esse processo sido iniciado com

¹²YAMAO, Celina. História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – Do IVM ao ICMS. p. 46. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>. Acesso em: 09 abr. 2023

¹³BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 251.

¹⁴VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 7. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. Acesso em: 19 abr. 2023.

a criação da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda (1963). A Emenda Constitucional 18/1965 e o Código Tributário Nacional de 1966 (CTN) marcaram o desfecho da Reforma Tributária, que além da instituição do ICM, teve como resultados o estabelecimento de um sistema tributário, a reformulação do Imposto de Consumo, que veio a se tornar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a revisão do Imposto de Renda (IR)¹⁵.

Mas o feito mais relevante do EC 18/1965 foi a substituição do Imposto de Consumo e do Imposto sobre Vendas e Consignações, que eram cumulativos, pelo Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, não cumulativos (arts. 11, parágrafo único e 12, §2º, EC 18/65¹⁶), seguindo o exemplo de países europeus que adotaram o Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado (IVA), com destaque para a França que adotou o *Taxe Sur la Valeur Ajouté*¹⁷ em 1954.

Segundo a EC 18/1965, o ICM incidia sobre as operações de circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores (art. 12, caput, da EC 18/65). Além disso, a emenda previa que as alíquotas deviam ser uniformes para todas as mercadorias, estando as alíquotas interestaduais sujeitas a limitações estabelecidas por resolução do Senado Federal (art. 12, §1º, EC 18/65). O fato gerador, os casos de não incidência, a base de cálculo, as regras de compensação e a definição dos contribuintes foram estabelecidos pelo Decreto-Lei 406 de 1968.

A década de 70 foi marcada pelo autoritarismo do governo federal, que para garantir a centralização das decisões políticas passou a estabelecer restrições ao poder dos Estados federados de legislar sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, redução dos repasses de receitas aos Estados e Municípios, além de condicionar a utilização das verbas repassadas, não permitindo que os entes destinatários decidissem autonomamente sobre a destinação das

¹⁵ VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 9. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2023.

¹⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de Dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 06 mai. 2023.

¹⁷ VARSANO, Ricardo. A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais. In: Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), 2014, p. 2. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conformar-lo-melhores-praticas>>. Acesso em: 25 abr. 2023.

verbas. Tal período também foi marcado pelo elevado número de incentivos fiscais, que prejudicaram bastante os cofres públicos¹⁸.

2. ICMS: LEGISLAÇÕES APLICÁVEIS

2.1. ICMS na Constituição de 1988

A promulgação da Constituição de 1988 marcou o processo de redemocratização do Brasil após vinte anos de Ditadura Militar. Vale ressaltar que, o novo texto constitucional vedou de forma expressa a concessão de isenções de impostos estaduais e municipais pela União, além de proibir a instituição de condicionamentos às repartições constitucionais de receitas. Tais medidas claramente foram uma reação às interferências da União na autonomia fiscal dos Estados e dos Municípios na década de 70. Além disso, a Constituição de 1988 substituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) pelo atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), assegurando aos Estados e ao Distrito Federal competência para fixar as suas alíquotas.

O art. 155, II, da Constituição prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal de instituírem 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 exterior¹⁹. Percebe-se que a Constituição de 88 ampliou significativamente as hipóteses de incidência do ICMS quando comparado ao ICM, cuja incidência restringia-se às operações de circulação de mercadorias. Ademais, diferentemente do IVC e do ICM, que estavam submetidos a regra de uniformidade de alíquotas, as alíquotas do ICMS podem variar de acordo com a essencialidade dos produtos ou serviços (art. 155, §2º, III, CRFB).

Dentre os impostos, o ICMS é aquele que conta com o maior número de disposições constitucionais, além de ser regulamentado por uma série de legislações infraconstitucionais, como a Lei Complementar 87/1996, convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária e resoluções do Senado Federal. Essa multiplicidade de normas regulamentadoras justifica-se pelo fato do ICMS ser atualmente o imposto de maior arrecadação do país, havendo a

¹⁸VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p. 10. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2023.

¹⁹BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 abr. 2023.

necessidade de regras que tragam uniformidade ao imposto e atenuem os efeitos da Guerra Fiscal. Segundo Ricardo Alexandre, a opção do Brasil por dividir o imposto sobre o consumo entre os entes da federação por meio da instituição de três impostos diferentes, Imposto sobre Produtos Industrializados (federal), ICMS (estadual) e Imposto sobre Serviços (municipal), em vez de escolher o Imposto sobre Valor Adicionado, facilitou a ocorrência de disputas fiscais²⁰.

A guerra fiscal consiste na concessão de benefícios, isenções e incentivos fiscais por entes que possuem competência tributária, com a finalidade de atrair investimentos para seus territórios. No caso do ICMS, a concessão desordenada de incentivos realizada por governadores estaduais sem análise prévia do seu impacto orçamentário, além de gerar conflitos federativos, contrariam o seu caráter fiscal²¹. Para Alexandre²², a adoção de um IVA federal eliminaria os problemas da guerra fiscal, mas ainda que todo o valor arrecadado fosse repassado aos Estados e ao Distrito Federal, estes não concordariam com a instituição do IVA, pois não estariam dispostos a abrir mão do poder de instituir as alíquotas do ICMS.

Como citado anteriormente, uma das medidas mais importantes da Emenda Constitucional 18/1965 foi a adoção do IPI e do ICM não cumulativos. E apesar das mudanças implementadas pela Constituição de 1988, ela manteve a não cumulatividade no IPI e no ICMS. A regra da não cumulatividade é aplicada através do mecanismo dos débitos e créditos, em que cada compra tributada gera um crédito, e cada venda tributada gera um débito. Assim, se o débito for maior que o crédito, o contribuinte terá que pagar a diferença ao fisco, se o crédito for superior ao débito, o contribuinte terá direito à compensação nas operações posteriores ou ressarcimento do valor recolhido a mais²³.

Além disso, o texto constitucional determina que em caso de isenção ou não incidência, salvo previsão legal em contrário, não haverá crédito a ser compensado nas operações posteriores, e os créditos das operações anteriores serão anulados (art. 155, §2º, II, alíneas “a” e “b”, CRFB). Como exemplo, cabe citar as operações relativas a mercadorias destinadas à exportação, em que mesmo não incidindo o ICMS, é assegurado o creditamento do montante cobrado nas operações anteriores (art. 155, §2º, X, CRFB). Além do referido exemplo, por determinação do Supremo Tribunal Federal, não há cancelamento do crédito relativo às operações anteriores na aquisição de insumos para a fabricação de papel destinado

²⁰ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 748-749.

²¹DE FARIA, Luiz Alberto Gurgel. A Extrafiscalidade como forma de Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais. 2009, p. 95.

²²ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 749.

²³ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 759-760.

à produção de jornais, periódicos e livros. Vale ressaltar, que a Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça assegura o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, pelo adquirente de boa-fé, quando demonstrada a veracidade da compra e venda²⁴.

O ICMS é um imposto de caráter fiscal, ou seja, seu propósito é munir o poder público de receitas a fim de que este possa arcar com as despesas necessárias para satisfazer as necessidades públicas²⁵. No entanto, o legislador constituinte possibilitou a utilização do ICMS para finalidades extrafiscais permitindo a adoção de alíquotas internas diferentes para os produtos e serviços em razão de sua essencialidade (art. 155, §2º, II, CRFB). A Constituição consagra o princípio da dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos da República, e a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como a redução das desigualdades sociais e regionais como um dos objetivos do Estado brasileiro. É nesse sentido que o texto constitucional permite que os legisladores estaduais adequem as alíquotas, instituindo-as mais baixas para os produtos e serviços essenciais, ou seja, àqueles que são básicos, indispensáveis para uma vida digna; e mais altas para os produtos e serviços supérfluos, dispensáveis, consumidos apenas por aqueles que possuem maior poder aquisitivo.

Ao Senado Federal foram conferidas atribuições importantes em relação aos limites que os Estados devem observar na fixação das alíquotas de ICMS. Primeiramente, as alíquotas interestaduais e de exportação devem ser estabelecidas por resolução do Senado, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores (art. 155, §2º, IV, CRFB²⁶). Além disso, a Constituição permite que o Senado institua alíquotas mínimas e máximas para as operações internas. A instituição das alíquotas mínimas depende de resolução de iniciativa de um terço dos senadores e aprovação da maioria absoluta (art. 155, §2º, V, a, CRFB). Já a instituição das alíquotas máximas, depende da iniciativa da maioria absoluta dos senadores e aprovação de dois terços (art. 155, §2º, V, b, CRFB).

Vale ressaltar, que a faculdade de fixação das alíquotas máximas só pode ser utilizada com o intuito de resolver conflito específico de interesse dos Estados, e que até o momento, o Senado não exerceu as faculdades que lhe foram concedidas, o que não significa que não haja

²⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 509. Disponível em: <https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2453/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em: 05 mai. 2023.

²⁵ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 748.

²⁶A Resolução do Senado Federal 22/1989 fixou a alíquota interestadual de 12% para o ICMS. Contudo, nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, aplica-se a alíquota de 7% (BRASIL. Senado Federal. Resolução do Senado Federal nº 22 de 19.05.1989. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/586152/publicacao/15646891>>. Acesso em: 31 mai. 2023).

limitações para a fixação das alíquotas internas, já que a Constituição vedou expressamente a fixação de alíquotas internas menores que as alíquotas interestaduais, exceto por deliberação dos Estados e do Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (art. 155, §2º, VI, CRFB).

Além disso, a Constituição determina que nas operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro Estado, seja ele contribuinte ou não, adota-se a alíquota interestadual, cabendo ao Estado do destinatário o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (art. 155, §2º, VII, CRFB). Quanto ao recolhimento do imposto, este será feito pelo consumidor se for contribuinte, se ele não for um contribuinte, o recolhimento será feito pelo remetente do produto ou prestador de serviço (art. 155, §2º, VII, “a” e “b”, CRFB). Antes da Emenda Constitucional 87/2015, os Estados consumidores ficavam prejudicados, pois nas operações interestaduais que destinavam bens e serviços a consumidor final não contribuinte, aplicava-se a alíquota interna, cabendo o imposto ao Estado de origem²⁷.

Após a EC 87/2015, nas operações interestaduais em que o destinatário é consumidor final, contribuinte ou não, o Estado de origem recebe o valor correspondente à alíquota interestadual, geral (12%) ou especial (7%), e o Estado de destino recebe o valor equivalente à diferença entre o valor da alíquota interna e a interestadual. Dessa forma, o Estado destinatário também é beneficiado. É importante ressaltar que, visando concretizar a cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL) previsto pela referida emenda, os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICMS 93/2015, no âmbito do CONFAZ. Mas no julgamento do Recurso Extraordinário 1.287.019/DF, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, o Supremo Tribunal Federal afirmou a necessidade de aprovação de Lei Complementar para a cobrança do DIFAL (Tema 1093 da Repercussão Geral²⁸), nos termos do art. 146, I e III, alínea a, da Constituição.

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio afirmou que os convênios do CONFAZ não são atos normativos adequados para disciplinar elementos essenciais do ICMS, como o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte, limitando-se às isenções, incentivos e benefícios fiscais, nos termos do art. 155, §2º, XII, g, da CRFB. Dessa forma, declarou ser inválida a cobrança do diferencial de alíquotas conforme as determinações do Convênio ICMS 93/2015,

²⁷ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 766-767.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF. Recorrente: Madeira Comércio Eletrônico S/A e Outros. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

sendo indispensável a edição de lei complementar sobre normas gerais, para a efetivação da cobrança.

Por essa razão, em 04.01.2022, foi publicada a Lei Complementar 190/2022, dispondo sobre a regulamentação da cobrança do DIFAL. Atualmente, a LC 190/2022 é objeto de quatro ações diretas de inconstitucionalidade: ADI 7066²⁹, ADI 7070³⁰, ADI 7078³¹ e ADI 7075³², propostas, respectivamente, pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ), pelo Governador do Estado de Alagoas, pelo Governador do Estado do Ceará e pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDISIDER).

A ABIMAQ e o SINDISIDER defendem que a Lei Complementar 190/2022 violou o princípio da anterioridade geral (art.150, III, alínea b, da CRFB), ao estipular que apenas a observância da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, alínea a, da CRFB) para a cobrança do diferencial de alíquotas. Os Governadores dos Estados de Alagoas e do Ceará, contestam a parte final do art. 3º, da Lei Complementar 190/2022, afirmando que a referida lei não criou nem aumentou qualquer tributo, razão pela qual não deve ser aplicado o princípio da anterioridade nonagesimal, permitindo-se a cobrança do ICMS-DIFAL a partir da data de publicação da lei complementar.

O julgamento das ADIs, 7066, 7070 e 7078 encontra-se parado devido ao pedido de destaque feito pela Ministra Rosa Weber. Já a ADI 7075 foi extinta sem resolução do mérito por ilegitimidade ativa do Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDISIDER). O Supremo Tribunal Federal faz uma interpretação restritiva dos arts. 103, IX, da Constituição e 2º, IX, da Lei 9.868/1999, afirmando que as únicas entidades sindicais legitimadas a ajuizar ações de controle concentrado são as Confederações

²⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 7066. Requerente: Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6330827>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

³⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 7070. Requerente: Governador do Estado de Alagoas. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

³¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 7078. Requerente: Governador do Estado do Ceará. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6349777>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

³²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 7075. Requerente: Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDISIDER). Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6344966>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

Sindicais, associações sindicais de grau superior compostas por no mínimo três federações, nos termos do art. 535, da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei 5.452/1943).

Quanto às mercadorias importadas e serviços prestados no exterior, o art. 155, §2º, IX da Constituição de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001, prevê a incidência do ICMS sobre bem ou mercadoria importada, por pessoa natural ou jurídica, contribuinte ou não, independentemente da finalidade, e sobre os serviços prestados no exterior. Nestes casos, o imposto cabe ao Estado de domicílio ou estabelecimento do importador do bem, produto ou serviço.

Antes da EC 33/2001, a Constituição previa a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se tratasse de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Assim, entendeu-se que não havia incidência do ICMS sobre importações realizadas por pessoas físicas, mas a imunidade conferida às importações realizadas por pessoas físicas era utilizada de forma fraudulenta pelos empresários, razão pela qual foi necessário determinar a incidência do imposto nas importações realizadas tanto pelas pessoas físicas quanto pelas pessoas jurídicas³³.

Também há incidência do ICMS sobre as operações mistas, ou seja, fornecimento de mercadorias acompanhado de prestação de serviços, quando o serviço não está sujeito à incidência do Imposto sobre Serviços (ISS). Nesse sentido, a Súmula 163 do STJ, determina que o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação³⁴.

Em relação às imunidades, a Constituição estipula a não incidência do ICMS sobre as operações que destinem mercadorias ou serviços a destinatário no exterior; sobre as operações interestaduais que destinem petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos derivados dele derivados e energia elétrica; sobre o ouro utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial (hipótese de incidência do Imposto sobre Operações Financeiras); e sobre livros, periódicos, jornais e papel destinado à sua produção. Ressalta-se que a imunidade sobre as operações interestaduais envolvendo petróleo e derivados e energia elétrica foi criada para proteger a autonomia dos Estados consumidores dessas mercadorias,

³³DE CASTRO; Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; DIAS JR. Antonio Augusto. Tributos em Espécie. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 690-691.

³⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 163. Disponível em: <https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/720/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em: 05 mai. 2023.

considerando que as usinas hidrelétricas e reservas de petróleo localizam-se em poucos Estados, e que os combustíveis e a energia elétrica são recursos com demanda nacional³⁵.

A regra da imunidade sobre operações que destinem combustíveis e derivados e energia elétrica a outros Estados garante ao Estado consumidor a arrecadação do ICMS. Ademais, tal regra é complementada pelo Art. 2º, §1º, III, da Lei Complementar 87, que prevê o recolhimento do imposto mesmo nas operações em que o destinatário não é contribuinte, evitando-se que o benefício instituído em favor dos Estados seja aproveitado por consumidores.

Nos termos do art. 155, §2º, XII, da Constituição, atribuiu-se à Lei Complementar a definição dos contribuintes; a determinação das hipóteses de substituição tributária; a disciplina do regime de compensação; a fixação do local das operações e das prestações de serviços; a exclusão da incidência sobre produtos e serviços destinados ao exterior; a previsão de casos de manutenção de crédito nas operações interestaduais e de exportação; a regulação da forma de deliberação sobre concessão e revogação de incentivos, isenções e benefícios fiscais pelos Estados e pelo Distrito Federal; a definição dos combustíveis e lubrificantes sujeitos à incidência monofásica e a fixação da base de cálculo do ICMS.

Por determinação constitucional, os únicos impostos que podem incidir sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações³⁶, minerais, combustíveis e derivados de petróleo são o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE) e o ICMS (art. 155, §3º, CRFB). No entanto, é possível a incidência de outras espécies tributárias como as contribuições especiais. Neste sentido, a Súmula 659 do Supremo Tribunal Federal determina ser legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país³⁷.

Além das disposições sobre a incidência do ICMS nas importações, a Emenda Constitucional 33/2001 promoveu a alteração da cobrança do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, instituindo o chamado ICMS monofásico, em que o ICMS incide apenas uma

³⁵ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 782-783.

³⁶ Segundo a Lei 9.472/1997, serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação (art. 60, *caput*) E telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza (art. 60, §1º). (BRASIL. Lei 9.472, de 16.07.1997. Disponível: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19472.htm#:~:text=LEI%20N%209.472%2C%20DE%2016%20DE%20JULHO%20DE%201997.&text=Dispõe%20sobre%20a%20organização%20dos,Constitucional%20n%208%2C%20de%201995.>>. Acesso em: 31 mai. 2023).

³⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 659. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula659/false>>. Acesso em: 05 mai. 2023.

única vez em determinada fase da cadeia de consumo. Vale ressaltar que embora o art. 155, §2º, XII, h, da CRFB, estabeleça a não aplicação da regra de imunidade sobre as operações interestaduais com petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando aplicado o ICMS monofásico, é garantido ao Estado de origem a totalidade do imposto (art. 155, §4º, I, CRFB).

Diferentemente dos demais produtos ou serviços tributados pelo ICMS, as alíquotas do ICMS monofásico não são definidas pelas legislações dos Estados e do Distrito Federal, mas por convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, que também é o órgão competente para criar as regras necessárias à sua aplicação (art. 155, §4º, I, e §5º, CRFB). As alíquotas do ICMS monofásico não devem ser seletivas e sim uniformes em todo o Brasil, podendo haver discriminação por produto. Ademais, não há necessidade de observância do princípio da anterioridade geral para a redução, o restabelecimento e o aumento das alíquotas (art. 155, § 4º, IV, c, da CRFB). Porém, aplica-se o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena) nos casos de aumento, redução e restabelecimento³⁸.

2.2. Lei Complementar 87/1996

A Lei Complementar 87/1996, mais conhecida como Lei Kandir, é a lei geral do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) estabelecendo os aspectos material (comportamento), espacial (lugar de ocorrência do fato gerador), temporal (momento do surgimento da obrigação tributária), subjetivo (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquotas) do tributo, nos termos do art. 155, §2º, XII, da Constituição. A matéria referente aos benefícios fiscais de ICMS encontra-se disposta na Lei Complementar 24 de 1975, recepcionada pela Constituição de 1988, já que a Lei Complementar 87/1996 não tratou da matéria.

Segundo o art. 2º, I, da Lei Kandir, o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Considera-se mercadoria, para fins de incidência do ICMS, todo bem móvel, corpóreo ou incorpóreo, que possua finalidade comercial³⁹, ou seja, que esteja disponível para venda. Já a circulação de mercadorias designa o ato ou negócio

³⁸ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 785-787.

³⁹ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 750.

jurídico que resulte na mudança de propriedade de uma mercadoria⁴⁰. Dessa forma, embora o § 2º, do art. 2º, da Lei Kandir, determine que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, afirmam a não incidência do ICMS em operações em que há circulação física de mercadorias sem transferência de propriedade.

Nesse sentido, a Súmula 573 do Supremo Tribunal Federal determina que não constitui fato gerador do ICMS a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato⁴¹. Além disso, apesar do art. 12, I, da Lei Kandir prever a ocorrência do fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 166 determinando que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte⁴².

Este entendimento foi estendido pelo Supremo Tribunal Federal aos estabelecimentos localizados em diferentes unidades da federação por meio da Tese de Repercussão Geral do Tema 1099/STF, fixada no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário 1.255.885/MS, que determina a não incidência do ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia⁴³. Vale ressaltar que este entendimento foi posteriormente confirmado no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49/RN⁴⁴. Ademais, o art. 3º, VIII, da LC 87/1996 afirma que o ICMS não incide sobre as operações de arrendamento mercantil, exceto quando há a venda do bem arrendado ao arrendatário.

⁴⁰DE CASTRO; Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; DIAS JR. Antonio Augusto. Tributos em Espécie. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 664.

⁴¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 573. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2339#:~:text=Não%20constitui%20fato%20gerador%20do,implementos%20a%20título%20de%20comodato.>>. Acesso em: 05 mai. 2023.

⁴²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2023.

⁴³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral 1.255.885/MS. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e Outros. Recorrido: Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826308>>. Acesso em: 30 mai. 2023.

⁴⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade 49/RN. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>>. Acesso em: 30 mai. 2023.

Em regra, o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 4º, LC 87/1996). Portanto, nas operações relativas à circulação de mercadorias, o contribuinte é qualquer pessoa cuja atividade profissional consista na venda de mercadorias.

Mas os requisitos de habitualidade e volume não se aplicam às hipóteses de cobrança do imposto sobre serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, e nas operações interestaduais que destinem petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, a consumidor final. Por isso, a LC 87/1996 (art. 4º, §1º, II e IV) determina que também são contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, sejam destinatárias de serviços prestados ou iniciados no exterior, e adquirentes de combustíveis ou lubrificantes não destinados à comercialização ou industrialização.

Além da circulação de mercadorias, o ICMS incide sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços (operações mistas) não compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 2º, IV, LC 87/1996), como fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares (art. 2º, I, LC 87/1996), e também sobre as operações mistas sujeitas ao Imposto Sobre Serviços (ISS), quando a Lei Complementar 116/2003, que define os serviços tributados pelo ISS prever a sua incidência.

O art. 2º, II, da Lei Kandir prevê a incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. Contudo, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da cobrança de ICMS sobre o serviço de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional de passageiros, e sobre o transporte aéreo internacional de cargas (ADI 1600/DF⁴⁵). Vale ressaltar, que os serviços de transporte sujeitos ao ICMS compreendem apenas os serviços prestados em regime de direito privado⁴⁶. Além disso, os serviços de

⁴⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1600/DF. Requerente: Procurador-Geral da República. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 06 mai. 2023.

⁴⁶DE CASTRO; Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; DIAS JR. Antonio Augusto. Tributos em Espécie. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 677-678.

transporte intramunicipais (que não ultrapassam as fronteiras do Município) são tributados pelo ISS (Itens 16, 16.01 e 16.02, da Lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003).

Quanto aos serviços de comunicação, em que o contribuinte é o prestador do serviço, a Lei Kandir determina a cobrança do ICMS sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, LC 87/1996). Por determinação do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.176.753/RJ) os serviços acessórios aos serviços de comunicação, como troca de titularidade de aparelho celular, troca de número, troca de área de registro e de plano de serviço e bloqueio de DDD e DDI, não estão sujeitos ao ICMS⁴⁷. Ademais, a Súmula 334 do Superior Tribunal de Justiça determina que o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet⁴⁸. A Corte estabeleceu que os serviços de provedores de internet são serviços de valor adicionado, como estipulado pelo art. 61, §1º, da Lei 9472/1997, e não de comunicação, e, portanto, não há incidência de ICMS.

Quanto ao ICMS Importação, o art. 2º, §1º, I, da LC 87/1996 determina que este incide sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, replicando a redação dada ao art. 155, §2º, IX, a, da Constituição pela Emenda Constitucional 33/2001. Neste caso, o local da operação é o do estabelecimento onde ocorreu a entrada física ou o domicílio do adquirente, quando não estabelecido (art. 11, I, “d” e “e”, da LC 87/1996). Em relação ao fato gerador, a Súmula Vinculante 48 estabelece que na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro⁴⁹.

2.3. Resoluções do Senado

Como dito anteriormente, a Constituição da República conferiu ao Senado Federal uma série de atribuições relacionadas à fixação das alíquotas do ICMS, dentre elas a fixação da alíquota interestadual e de exportação. Assim, conforme já referido, por meio da Resolução do Senado Federal nº 22 de 1989, de autoria do Senador Ronan Tito, foi fixada a alíquota

⁴⁷ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 757-758.

⁴⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 334. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf>. Acesso em: 06 mai. 2023.

⁴⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 48. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula807/false>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

interestadual de 12% para o ICMS. Além disso, para as operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, determinou-se para o ano de 1989 a alíquota de 8%, e a partir de 1990 a alíquota passou a ser de 7%.

No julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2021-8, proposta pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul em face da Lei 10.327/1999. do Estado de São Paulo, que reduziu a alíquota de ICMS sobre operações com veículos automotores de 12% para 9,5%, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a alíquota interestadual a ser utilizada como referência na fixação de alíquotas mínimas internas era a alíquota de 12%. Segundo o relator, Ministro Maurício Corrêa, a alíquota de 12% era a regra geral, e a de 7% a regra específica, por isso os Estados poderiam reduzir unilateralmente as suas alíquotas internas até 12%, sendo necessária a aprovação de convênio no âmbito do CONFAZ para a fixação de alíquotas internas mais baixas⁵⁰.

Quanto à alíquota de exportação, esta foi fixada em 13% pelo art. 2º, da Resolução 22/1989. Contudo, a fixação da alíquota de exportação perdeu a sua utilidade em razão da imunidade conferida às operações que destinem mercadorias ou serviços a destinatário no exterior. A imunidade sobre as mercadorias destinadas à exportação praticamente derogou a atribuições dadas ao Senado Federal, de estipular a alíquota de exportação, e à Lei Complementar 87/1996, de designar outras mercadorias sobre as quais não haveria incidência de ICMS⁵¹.

A Resolução do Senado Federal nº 95 de 1996, de autoria do Senador Edison Lobão (Projeto de Resolução 113/1996), instituiu a alíquota de ICMS de 4% sobre a prestação de serviço de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal⁵². E em 2012, por meio da Resolução nº 13, o Senado Federal definiu uma alíquota interestadual específica de 4% para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, com o objetivo de pôr fim à chamada Guerra dos Portos, manifestação da guerra fiscal, que consistia na prática de conceder benefícios fiscais de ICMS, sem a celebração de convênio pelo

⁵⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2021-8/SP. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requeridos: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347391>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

⁵¹ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 781-782.

⁵²BRASIL. Senado Federal. Resolução do Senado Federal nº 95, de 13 de dezembro de 1996. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/564024>>. Acesso em: 03 mai. 2023.

Conselho Nacional de Política Fazendária, nas operações de importação de bens ou mercadorias e nas operações interestaduais seguintes⁵³.

A constitucionalidade da Resolução 13/2012 foi questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4858, proposta pela Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, que alegava que a resolução havia invadido a competência do Congresso Nacional de criar normas de proteção da indústria nacional, além de deturpar a finalidade da atribuição do Senado de estabelecer a alíquota interestadual de ICMS, violar o princípio da seletividade e criar discriminação entre os produtos nacionais e importados.

Também foi alegado que a resolução não possuía densidade normativa suficiente para ser autoaplicável, e que ao delegar competências normativas ao CONFAZ e ao Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) teria violado os princípios da legalidade e da separação de poderes. O Supremo Tribunal Federal julgou a ação improcedente e declarou a constitucionalidade da resolução, afirmando que esta observou os limites constitucionais estabelecidos pela Constituição para a fixação de alíquotas aplicáveis às operações interestaduais⁵⁴.

2.4. Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) criado pela Lei Complementar 24/1975, é um órgão colegiado formado pelo Ministro da Fazenda e pelos Secretários de Economia, Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação do Distrito Federal e dos Estados (art. 2º, do Convênio ICMS 133/97). Além da celebração de convênios para a concessão ou revogação de incentivos, isenções e benefícios fiscais de ICMS, o CONFAZ tem a competência de sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais e promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF)⁵⁵.

As reuniões ordinárias do Conselho são trimestrais (art. 6º, I, do Convênio ICMS 133/97), e os convênios de concessão de benefícios fiscais de ICMS precisam ser aprovados

⁵³TAKANO, Caio Augusto. A Guerra dos Portos e a Estabilidade da Federação Brasileira. Revista Direito Tributário Atual. n. 30, 2013, p. 117-118. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1790/1399>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

⁵⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4858/DF. Requerente: Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Requerido: Presidente do Senado Federal. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757813862>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

⁵⁵BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Histórico. [Brasília]: CONFAZ. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>>. Acesso em: 08 mai. 2023.

por unanimidade, enquanto que as revogações, totais ou parciais, dependem da aprovação de quatro quintos dos conselheiros, nos termos do art. 2º, §2º, da Lei Complementar 24/1975. Dentre os convênios aprovados pelo CONFAZ, destacam-se o Convênio ICMS 199/2022, que estabelece as regras de aplicação do ICMS monofásico sobre as operações com diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo, e o Convênio ICMS 236/2021, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

3. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE

3.1. Conceito e função

Os princípios são espécies normativas que vinculam a elaboração, a aplicação e a interpretação de outras normas. Como lei máxima do ordenamento jurídico, a Constituição funciona como fundamento de validade das demais normas jurídicas; e em razão da sua posição privilegiada, todas as legislações infraconstitucionais devem estar em conformidade com os princípios constitucionais. Nesse sentido, os princípios constitucionais tributários são aqueles que orientam a criação, a aplicação e a interpretação das legislações tributárias, além de instituírem limites objetivos ao poder de tributar, e servirem como instrumentos de proteção do contribuinte contra as arbitrariedades praticadas pelo Estado⁵⁶.

O princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CRFB), por exemplo, impede que o poder público crie tributos, sejam eles impostos, taxas, contribuições ou empréstimos compulsórios, por meio de atos normativos que não sejam lei em sentido estrito ou medida provisória, caso não haja reserva de lei complementar (art. 62, §1º, III, da CRFB), o que garante ao contribuinte que a instituição dos tributos não seja efetivada por meio de atos infralegais. Da mesma forma, o princípio do não confisco ou da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CRFB) impede os entes que possuem competência tributária de utilizar os tributos com finalidade confiscatória, onerando o contribuinte de maneira tão pesada, que este acabe sendo privado da totalidade ou de parte considerável do seu patrimônio.

A arrecadação tributária tem a função de garantir que o Estado obtenha os recursos financeiros suficientes para o cumprimento da sua finalidade, atender às necessidades

⁵⁶BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS incidente sobre Energia Elétrica. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 12, n. 57, jul./ago. 2004, p. 123.

públicas. Dessa forma, a utilização dos tributos para fins confiscatórios constitui um desvio da finalidade da arrecadação tributária, além de violar o princípio da dignidade da pessoa humana e os objetivos fundamentais da república de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais (art. 3º, III, da CRFB). Ademais, é importante destacar o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da aplicação do princípio do não confisco não só aos tributos, mas também às multas tributárias. Segundo a jurisprudência da Corte, o valor da obrigação principal funciona como limite do valor da multa, sendo inconstitucionais as multas tributárias cujos valores ultrapassem os das obrigações principais.

O princípio da seletividade pode ser conceituado como um princípio constitucional tributário específico, aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que orienta o legislador a tributar de forma mais pesada os produtos, as mercadorias e os serviços não essenciais ou supérfluos, entendidos como aqueles que são consumidos somente pelos contribuintes mais ricos, e de maneira mais leve os essenciais, ou seja, aqueles que são indispensáveis a uma existência digna, consumidos por todas as pessoas, independentemente da classe social.

Para Ricardo Lobo Torres⁵⁷, a seletividade é um subprincípio vinculado diretamente ao princípio da capacidade contributiva, que por sua vez está atrelado à ideia de justiça. Classificam-se como subprincípios os enunciados normativos, que possuem menor grau de abstração que os princípios, cuja função é aumentar a concretização dos princípios aos quais estão vinculados. Dessa forma, ao orientar o legislador a conferir maior carga tributária aos produtos supérfluos, cujo consumo se restringe às pessoas economicamente favorecidas, e menor, aos essenciais, que são consumidos pela maior parte da população, a seletividade estaria elevando a efetivação do princípio da capacidade contributiva.

A partir do conceito apresentado, é importante apontar que apesar da importância do princípio da capacidade contributiva para os contribuintes, uma vez que assim como o princípio do não confisco, objetiva impedir que os cidadãos sejam privados dos recursos necessários para viver com dignidade e conforto, não há unanimidade entre os teóricos quanto a sua aplicação; para alguns a sua aplicação é facultativa, para outros é obrigatória. Tal divergência resulta da redação do art. 145, §1º, da Constituição da República, que determina que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Diante disso, alguns autores sustentam que a

⁵⁷TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2. ed. vol. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 289, 299, 332-333.

utilização da expressão “sempre que possível” indica que o legislador pode optar pela não aplicação do referido princípio⁵⁸.

Georgina de Paula Brasileiro⁵⁹ explicita que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não pode ser considerada facultativa, porque o constituinte não concedeu ao legislador a liberdade de escolher aplicá-lo ou não. Na verdade, a Constituição obriga os entes tributantes a aplicarem o princípio da capacidade contributiva sempre que estiverem presentes as condições que permitam a sua aplicação. Dessa forma, o legislador só tem permissão para deixar de aplicá-lo nas situações em que se verificar a impossibilidade de sua aplicação.

Lucas Bevilacqua e Leonardo Buissa adotam um posicionamento similar ao de Lobo Torres, ao conceituarem a seletividade como um instrumento de efetivação do princípio da igualdade e do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CRFB) nos tributos indiretos, que funciona como um mecanismo de reequilíbrio da arrecadação tributária⁶⁰. Frisa-se que a divisão doutrinária dos tributos em diretos ou indiretos leva em consideração dois critérios distintos: o momento em que a riqueza é tributada e a possibilidade de repasse do encargo tributário. Em relação ao momento da tributação da riqueza, os tributos diretos, como o imposto de renda (IR), são aqueles que incidem sobre a renda disponível, a que está nas mãos dos contribuintes; e os indiretos, como o IPI e o ICMS, recaem sobre a renda consumida, ou seja, sobre as manifestações da riqueza.

Quanto ao critério da possibilidade de repasse do encargo tributário, os tributos diretos são os que não permitem a transferência do encargo para terceiros; e os indiretos, os que a própria legislação permite a sua transferência. Em razão dessa diferença, a doutrina passou a considerar a existência de dois contribuintes nas relações que envolvem os tributos indiretos, o contribuinte de direito, que realiza o fato gerador, e o contribuinte de fato, que não realiza o fato gerador, mas arca com o pagamento do tributo. No IPI e no ICMS, os industriais e comerciantes (contribuintes de direito) encarregam-se apenas de fazer o recolhimento dos tributos, cujos valores são embutidos nos preços das mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelos consumidores (contribuintes de fato).

Diferentemente dos tributos diretos, os tributos indiretos não permitem que se saiba a capacidade econômica daqueles que arcam com o pagamento dos seus valores, pois não

⁵⁸BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS incidente sobre Energia Elétrica. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 12, n. 57, jul./ago. 2004, p. 124.

⁵⁹BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS incidente sobre Energia Elétrica. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 12, n. 57, jul./ago. 2004, p. 124.

⁶⁰BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial. O ICMS sobre Energia Elétrica nos Tribunais Superiores. Int. Públ. - IP. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, jul./ago. 2017, p. 124-125.

recaem de forma direta sobre a riqueza, e sim sobre o seu consumo. Dessa forma, na tributação indireta, a avaliação da capacidade econômica só pode ser feita pelo padrão de consumo, assim infere-se que os consumidores de produtos supérfluos possuem mais riqueza que os consumidores que consomem apenas produtos e serviços essenciais, e portanto, são capazes de contribuir mais que estes últimos⁶¹. Assim, pode-se concluir que a seletividade funciona como uma forma indireta de aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, e também como um mecanismo de justiça fiscal, visto que reduz a regressividade nos referidos tributos, tornando os custos mais baixos para os consumidores finais⁶².

Por sua vez, Aliomar Baleeiro⁶³, referindo-se especificamente ao IPI, conceituou a seletividade como um sistema de diferenciação de alíquotas por espécies de produtos, em que as alíquotas devem ser fixadas na razão inversa de sua necessidade. Assim, quanto mais indispensável for um determinado item, menor deve ser a alíquota incidente sobre ele; e quanto mais supérfluo ou desnecessário, maior deve ser a alíquota. E em relação à essencialidade, afirmou que se trata da adequação do produto à vida da maior parte da população, sinalizando que os produtos essenciais de consumo generalizado devem suportar uma carga tributária inferior aos produtos raros que somente uma pequena parte da população consegue ter acesso.

É interessante notar que o conceito formulado por Baleeiro restringe a prática da seletividade à diferenciação de alíquotas, descartando outras opções, como a diminuição da base de cálculo e a concessão de isenções ou benefícios fiscais. Para outros autores, o exercício da seletividade pode ser feito por meio de quaisquer medidas que resultem na alteração da carga tributária, especialmente a isenção sobre produtos de primeira necessidade como alimentos, energia elétrica, medicamentos e equipamentos cirúrgicos. Nesse sentido, Antonio Roque Carrazza⁶⁴ assevera que os produtos e serviços que constituem o mínimo vital são indispensáveis à dignidade da pessoa humana e não devem ser tributados, porque em razão da sua necessidade o consumo não é uma escolha do consumidor.

⁶¹BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial. O ICMS sobre Energia Elétrica nos Tribunais Superiores. Int. Públ. - IP. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, jul./ago. 2017, p. 125.

⁶²BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial. O ICMS sobre Energia Elétrica nos Tribunais Superiores. Int. Públ. - IP. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, jul./ago. 2017, p. 138.

⁶³BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 206.

⁶⁴CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 459.

Carrazza reconhece a dificuldade de se determinar o que vem a ser o mínimo vital ou existencial, mas afirma que o próprio texto constitucional fornece direcionamentos para sua definição quando determina os objetivos a serem perseguidos pelo Estado e também os deveres que este possui perante a sociedade. Ademais, declara que o art. 7º, IV, da Constituição, que dispõe sobre o salário mínimo, funciona como um bom parâmetro para a definição do mínimo vital. Nesse sentido, o mínimo vital compreenderia todos os produtos ou serviços necessários à satisfação das necessidades de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social dos contribuintes e de seus dependentes⁶⁵.

É importante frisar que a apuração da essencialidade ou superfluidade de um serviço ou mercadoria deve ser realizada com base no próprio bem ou serviço tributado, e não em seu destinatário ou consumidor. Bergamini⁶⁶ e Carraza, muito acertadamente, lecionam que o exercício da essencialidade não deve considerar aspectos externos às mercadorias ou serviços, visto que há produtos e serviços cuja necessidade são inquestionáveis para todas as classes. Além disso, a aplicação da seletividade realiza-se por meio da comparação entre os serviços e mercadorias tributáveis, sendo manifestamente inconstitucionais por violação ao princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CRFB) diferenciações baseadas na raça, gênero ou profissão dos destinatários. Assim, a carga tributária nas operações ou prestações entre industriais e comerciantes não pode ser nem mais, nem menos elevada, que a carga incidente sobre as operações realizadas entre comerciantes e consumidores finais⁶⁷.

Diante do exposto, é possível concluir que geralmente é estabelecida uma vinculação necessária entre a seletividade e a essencialidade. Tal vinculação é bastante criticada por Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho⁶⁸ que afirma inexistir qualquer vinculação ou condicionamento entre a técnica da seletividade e o critério da essencialidade. Segundo o referido autor, a seletividade é uma técnica de tributação, exigida ou permitida pelo texto constitucional, que consiste na diferenciação da carga tributária, baseada em um critério de distinção, cujo objetivo é alcançar uma determinada finalidade ou princípio. Sendo assim, a seletividade tributária varia de acordo com a fixação dos objetos de seleção, do critério de distinção escolhido e da finalidade almejada, havendo, portanto, mais de um tipo de seletividade no ordenamento jurídico.

⁶⁵CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 466.

⁶⁶BERGAMINI, Adolpho. ICMS. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 18.

⁶⁷CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 463-464.

⁶⁸MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2022, p. 42, 57.

Segundo Mileo Filho, a essencialidade foi o critério de diferenciação escolhido pelo legislador constituinte, para direcionar a aplicação da seletividade do IPI e do ICMS sobre os produtos, mercadorias e serviços, mas não era o único critério disponível. Ele podia ter escolhido qualquer outro critério como, por exemplo, a sustentabilidade ou a nocividade à saúde. Nos tributos seletivos, a escolha dos critérios de diferenciação é feita com base na finalidade que se deseja alcançar⁶⁹. Portanto, observa-se que a essencialidade foi escolhida como critério da seletividade do IPI e do ICMS, porque a finalidade da cobrança desigual desses tributos era garantir o acesso aos bens e serviços essenciais aos indivíduos economicamente vulneráveis.

Estas considerações trazem pontos interessantes para se avaliar a possibilidade de utilização do ICMS como um tributo ambiental, especialmente em relação à energia elétrica, defendida por Melissa Guimarães Castello⁷⁰, que argumenta ser possível a utilização do ICMS para estimular condutas menos nocivas ao meio ambiente, e neste caso, a seletividade serviria como um instrumento de adaptação do referido tributo à proteção ambiental. Diferentemente de Carrazza, que estabelece as disposições do art. 7º, IV, da CRFB como um parâmetro da essencialidade (mínimo vital), Castello propõe uma leitura conjunta dos arts. 155, §2º, III (princípio da seletividade do ICMS) e 170, VI (princípio da defesa do meio ambiente), da Constituição a fim de que o ICMS seja seletivo segundo a qualidade ambiental dos serviços e mercadorias, de maneira a estimular o consumo daqueles que causem menos impactos nocivos ao meio ambiente, e desestimular o consumo daqueles que são mais poluentes.

Segundo a autora, a seletividade em função da qualidade ambiental é viabilizada pela permissão dada pela Constituição de se conferir tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (art. 170, VI, da CRFB). Afirma, ainda, que a fixação de alíquotas baixas de ICMS sobre a energia elétrica para consumidores pobres, e alíquotas altas para consumidores ricos, está em conformidade com o princípio da seletividade em função da essencialidade, pois aqueles que mais consomem energia elétrica ultrapassam o consumo essencial, fazendo uso de aparelhos eletrônicos supérfluos. Assim, tal diferenciação seria adequada pois além de concretizar a

⁶⁹MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2022, p. 42.

⁷⁰CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, maio/jun. 2015, p. 38-39.

seletividade conforme a essencialidade da energia para cada grupo de consumidores, estimula a adoção de medidas de redução do consumo de energia, prevenindo o desperdício⁷¹.

Tendo em vista a importância do desenvolvimento sustentável para a melhoria da qualidade de vida da população, e o status constitucional do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225, da CRFB), a seletividade do ICMS sobre energia elétrica em função da qualidade ambiental geraria muitos benefícios. No entanto, a Constituição da República instituiu apenas a essencialidade como critério de diferenciação para a seletividade do ICMS, e como bem pontuado por Mileo Filho, é o critério de diferenciação que confere sentido à seletividade. Dessa forma, não caberia ao legislador infraconstitucional trocar o critério escolhido pelo legislador constituinte. Além disso, a verificação da essencialidade das mercadorias e serviços deve levar em consideração as suas próprias características, e não as características dos consumidores.

Ademais, não é possível afirmar que a energia elétrica é mais essencial para os que consomem menos, e menos essencial para os que consomem mais, pois a energia elétrica é uma mercadoria essencial independentemente da quantidade consumida. O fato de uma indústria ou comércio gastar mais energia que uma residência, decorre do desempenho das suas atividades econômicas, e de maneira alguma significa que a necessidade de energia elétrica seja menor, pelo contrário, a automação das etapas produtivas torna a energia elétrica um bem crucial para aqueles consumidores.

E é válido pontuar que é bastante complicado falar-se em utilização de aparelhos eletrônicos supérfluos quando se observa que boa parte dos aparelhos desempenham uma grande quantidade de funções como, por exemplo, os computadores, celulares, tablets e notebooks, que tanto podem ser utilizados para trabalhar, como ficou demonstrado pela pandemia da Covid-19, em que vários trabalhadores precisaram trocar o trabalho presencial pelo home office; como para assistir filmes e séries, ouvir músicas e realizar outras atividades de lazer. Portanto, não há compatibilidade entre a fixação de alíquotas altas para os que consomem mais energia e a seletividade em função da essencialidade,

Complementando a discussão sobre a existência de múltiplas seletividades, vale a pena mencionar que, de acordo com Mileo Filho, há duas categorias e cinco espécies de seletividades na Constituição de 1988. A divisão das seletividades em duas categorias baseou-se na nomenclatura dada pelo texto constitucional, assim há as seletividades

⁷¹CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, maio/jun. 2015, p. 40-41, 43-44.

tributárias nominalmente expressas, em que a Constituição expressamente determina que o tributo é seletivo, como as do IPI e do ICMS; e as seletividades tributárias não expressas nominalmente, que se diferem das primeiras pela ausência expressa da determinação do tributo como seletivo como, por exemplo, as seletividades do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e de algumas Contribuições Sociais⁷².

Além da nomenclatura, as seletividades do IPTU e do IPVA, diferem-se da seletividade do ICMS e do IPI pela quantidade de critérios e pela unicidade da forma de operacionalização. A seletividade do IPVA (art. 155, §6º, II, da CRFB) obedece a dois critérios de diferenciação: o tipo de veículo e a forma de utilização; e a sua aplicação é feita exclusivamente pelo método da variação das alíquotas. A seletividade do IPTU (art. 156, §1º, II, da CRFB) também obedece a dois critérios de diferenciação: localização e utilização; e o método de operacionalização também é a variação das alíquotas. É interessante que a Constituição não tenha estabelecido nenhum meio específico de aplicação da seletividade ao ICMS e ao IPI, o que permite aos legisladores utilizarem quaisquer meios disponíveis, embora a diferenciação das alíquotas seja o mais fácil, especialmente em relação ao ICMS, visto que a instituição de isenções e benefícios dependem da aprovação do CONFAZ.

Quanto às Contribuições Sociais, o autor destaca que a Constituição prevê a seletividade das contribuições sociais cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidentes sobre os salários ou rendimentos, a receita ou o faturamento, e o lucro (art. 195, I, a, da CRFB). Os critérios de diferenciação da seletividade desses tributos são a função da atividade econômica, a utilização intensiva de mão de obra, o porte da empresa e a condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, §9º, da CRFB). E além da diferenciação das alíquotas, também pode ser exercida por meio da adoção de bases de cálculo diferenciadas.

3.2. Seletividade no IPI e no ICMS

A Constituição da República determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo (art. 153, §3º, I, da CRFB), enquanto que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação poderá ser seletivo (art. 155, §2º, III, da CRFB). Essa distinção do texto

⁷²MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2022 p. 63-66.

constitucional gerou divergências entre os doutrinadores; e assim uma parte da doutrina afirma que em relação ao IPI a seletividade é de aplicação obrigatória, sendo facultativa para o ICMS, e a outra sustenta que a seletividade é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS.

Vale ressaltar que o princípio da seletividade foi instituído antes da vigência da atual Carta Magna, pela Emenda Constitucional 18/1965, que determinou a aplicação do referido princípio ao IPI. Mas há quem afirme que a seletividade era observada antes mesmo de sua previsão expressa, em razão da isenção prevista no art. 15, §1º, da Constituição de 1946, que determinava a isenção do imposto de consumo (nomenclatura antiga do IPI) sobre os produtos que a legislação classificasse como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica⁷³; da isenção prevista no art. 52, §3º, I, do Código Tributário Nacional, do ICM incidente sobre as vendas a varejo, diretamente a consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos por ato do poder executivo estadual; e da imunidade do ICM, prevista no art. 24, §6º, da Constituição de 1967, sobre as vendas a varejo, de gêneros de primeira necessidade, diretamente ao consumidor, definidos pelo próprio poder legislativo, sendo vedada a diferenciação em função dos participantes das operações, que vigorou até a promulgação da Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

Os que defendem a não obrigatoriedade da seletividade para o ICMS, além de se justificarem pela literalidade do texto constitucional, afirmando que o legislador não utiliza palavras inúteis, e que, portanto, há um motivo para a utilização diferenciada dos termos “deverá” e “poderá”, argumentam que a seletividade é obrigatória para o IPI porque a sua natureza é extrafiscal, e facultativa para o ICMS porque ele é um tributo de caráter marcadamente fiscal. Na visão desses teóricos, a aplicação indiscriminada do princípio da seletividade ao ICMS violaria os princípios da neutralidade tributária e da livre concorrência, resultando em desequilíbrios concorrenciais.

Dentre os doutrinadores que afirmam a aplicação facultativa da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, encontram-se Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo⁷⁴, que discordam do posicionamento de alguns autores sobre a liberdade do legislador para qualificar os produtos em essenciais ou dispensáveis, declarando que essa atribuição não pode ser realizada segundo critérios de conveniência e oportunidade,

⁷³ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade. Revista Direito Tributário Atual, n.39, 2018, p. 212.

⁷⁴PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. São Paulo SaraivaJur, 2022, p. 143.

já que a aplicação da seletividade deve obedecer parâmetros constitucionais. Além disso, defendem o exercício da seletividade por meio da isenção do ICMS sobre os produtos de primeira necessidade, como os itens que compõem a cesta básica.

Na visão de João de Souza Alho Neto⁷⁵, apesar da seletividade ser facultativa para o ICMS, ela constitui uma norma-regra cujo conteúdo não pode ser esvaziado com base na suposta prevalência do princípio da separação de poderes, afirmando-se que os Estados e o Distrito Federal possuem autonomia para optar pela seletividade e ao mesmo tempo escolher se a avaliação das alíquotas obedecerá ou não a essencialidade das mercadorias ou serviços. Argumenta que a facultatividade da seletividade ao ICMS não abrange o critério da essencialidade, a discricionariedade do legislador limita-se à escolha da uniformidade de alíquotas ou adoção de alíquotas variadas. Sendo assim, caso escolha a seletividade estará obrigado a respeitar o critério escolhido pelo legislador constituinte, pois a essencialidade não é facultativa.

Mileo Filho também afirma que a seletividade é obrigatória apenas para o IPI, mas além dos argumentos relativos ao do caráter fiscal do ICMS, e do respeito à neutralidade tributária e ao princípio da livre concorrência, declara que a própria Assembleia Nacional Constituinte censurou a obrigatoriedade da seletividade para o ICMS, ao rejeitar a Emenda 2P01178-1, que objetivava conferir à seletividade do ICMS o mesmo tratamento dado ao IPI, sob o argumento de que a obrigatoriedade da seletividade para o ICMS limitava a autonomia dos Estados federados⁷⁶.

Adolpho Bergamini⁷⁷ defende a aplicação obrigatória da seletividade ao ICMS, declarando que as disposições constitucionais referentes ao Sistema Tributário Nacional são normas cogentes de obediência obrigatória pelos entes tributantes, e não recomendações. Portanto, a expressão “poderá ser seletivo” do art. 155, §2º, III, da Constituição deve ser entendida como “deverá ser seletivo”, pois os poderes que a legislação atribui às pessoas políticas não constituem liberalidades e sim deveres. Além disso, pontua que a seletividade é uma norma de estrutura, ou seja, uma norma criada com o propósito de regulamentar a criação de novas normas jurídicas, o que reforçaria ainda mais a sua obrigatoriedade.

Para Carrazza, diferentemente do ICM, cuja natureza era marcadamente fiscal, o ICMS é simultaneamente fiscal e extrafiscal. Portanto, o argumento de que a seletividade é

⁷⁵ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade. Revista Direito Tributário Atual, n.39, 2018, p. 211-212.

⁷⁶MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2022, p. 101-102.

⁷⁷BERGAMINI, Adolpho. ICMS. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 18.

facultativa para o ICMS em razão do seu caráter arrecadatório está equivocado. Ele assegura que a seletividade é uma norma cogente tanto para o IPI quanto para o ICMS, pois os poderes atribuídos às pessoas políticas são também deveres. Dessa forma, não haveria diferença real entre o "poderá ser seletivo" (art. 155, §2º, III, CRFB) e o "deverá ser seletivo" (art. 153, §3º, I, CRFB), estando o legislador, em ambos os casos, obrigado a administrar a carga tributária dos produtos e serviços considerando as suas finalidades⁷⁸.

3.3. Balizas da Essencialidade

Como já pontuado anteriormente, a essencialidade é um conceito indeterminado e inexacto, variando conforme o tempo e o lugar, razão pela qual a classificação dos produtos, das mercadorias, e dos serviços em essenciais e não essenciais é realizada por meio da comparação entre eles, a fim de se determinar quais possuem níveis de essencialidade mais elevados, quais têm nível moderado de essencialidade e quais não são essenciais. A Constituição não traz parâmetros expressos para a definição da essencialidade, e por isso a doutrina os busca nos direitos fundamentais e objetivos da república, citando como parâmetros o art. 7º, IV, da CRFB ou as disposições do art. 15, §1º, da Constituição de 1946.

Mas apesar da sua elasticidade, a essencialidade possui um conteúdo mínimo, que permite afirmar que as mercadorias e serviços essenciais, são os necessários a uma vida digna, não se restringindo aos itens necessários para a satisfação das necessidades biológicas, pois existem bens que embora não sejam indispensáveis à sobrevivência são necessários para um padrão de vida mínimo decente. Este é o caso da energia elétrica que, atualmente, está tão entranhada no cotidiano das pessoas que é difícil imaginar que há pouco tempo não era possível utilizá-la com a mesma facilidade que se tem hoje.

A energia elétrica é indispensável para várias necessidades cotidianas como conservação de alimentos; iluminação das vias públicas e também das residências e estabelecimentos comerciais; fabricação de produtos industrializados; irrigação das lavouras; utilização de eletrodomésticos e equipamentos médicos etc. Sendo assim, pode-se afirmar que a energia elétrica é um bem essencial, cuja falta de acesso inviabiliza a utilização de outros produtos e serviços essenciais, o que demonstra a precariedade das condições de vida das pessoas que residem em locais em que não há fornecimento de energia elétrica.

A importância do acesso à energia elétrica é tão significativa que, em 2017, o Senado Federal apresentou a Proposta de Emenda à Constituição nº 44 (PEC 44/2017), com a

⁷⁸CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 457-458.

finalidade de incluir o acesso à energia elétrica no rol de direitos sociais do art. 6º, da Constituição, que inclui a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, e a assistência aos desamparados. Na exposição de motivos, os senadores afirmaram que a energia elétrica é necessária para a garantia da dignidade humana, e que o projeto visava elevar ao status constitucional um bem imprescindível da modernidade⁷⁹. No entanto, a proposta não foi aprovada, tendo sido arquivada no final daquela legislatura.

Apesar de ser uma mercadoria essencial, as alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica figuram entre as mais altas nas legislações estaduais, sendo constantemente fixadas em patamares iguais ou superiores às alíquotas fixadas para produtos não essenciais como bebidas alcoólicas, tabaco e joias, havendo portanto equiparação entre produtos essenciais e supérfluos. Sendo assim, considerando que o princípio da seletividade determina que os produtos e serviços indispensáveis sejam tributados de maneira mais branda que as mercadorias e serviços considerados não essenciais, a fixação de alíquotas máximas sobre as operações de energia elétrica viola a seletividade tributária, devido a inobservância do critério da essencialidade, e portanto, são inconstitucionais.

Nesse sentido, no julgamento do Recurso Extraordinário 714.139/SC, que será melhor analisado o no próximo capítulo, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de legislações estaduais, que adotando o princípio da seletividade, estabelecem alíquotas de ICMS sobre as operações com energia elétrica e serviços de telecomunicações superiores às alíquotas sobre operações em geral. E posteriormente, esse entendimento do Supremo Tribunal Federal foi positivado pela Lei Complementar 194/2022, que determina que as operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, e não podem ser tratados como supérfluos (art. 32-A, *caput*, da LC 194/2022). Além disso, veda expressamente a fixação de alíquotas sobre as operações referidas em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços (art. 32-A, I, da LC 194/2022).

A Lei Complementar 194/2022 também prevê a possibilidade de aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens essenciais listados, como forma de beneficiar os consumidores em geral (art. 32-A, §1º, II), além de vedar, expressamente, que as alíquotas

⁷⁹BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 44/2017. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131846?_gl=1*zha86p*_ga*MjUyNzAyNjg0LjE2ODQzODIyNzZM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NDk4MDCyMy4xLjEuMTY4NDk4MDC5NS4wLjAuMA>. Acesso em: 24 mai. 2023.

reduzidas sejam superiores às alíquotas vigentes no momento da aprovação da referida lei, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural (art. 32-A, §1º, III). Ademais, o §2º, do art. 32-A, determina que em relação aos combustíveis, a alíquota definida conforme os limites estipulados pelo § 1º, do mesmo dispositivo, servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (ad rem), a que se referem o art. 3º, V, alínea b, da Lei Complementar 192/2022, que define os combustíveis sobre os quais incidem o ICMS-Monofásico.

É importante ressaltar que a Lei Complementar 192/2022 foi impugnada perante o Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7191, ajuizada pelos Governadores dos Estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Rio Grande do Sul, sob os argumentos de vedação à concessão de isenção heterônoma, violação à autonomia dos Estados e ao pacto federativo, e usurpação da competência dos Estados e do Distrito Federal de fixarem as alíquotas incidentes sobre as operações de combustíveis por meio do CONFAZ (arts. 151, III; 18; 60, §4º, I; e 155, §4º, IV, da CRFB); julgada em conjunto com a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 984, proposta pelo Presidente da República, em face do conjunto de legislações estaduais que fixaram alíquotas de ICMS sobre os combustíveis superiores às alíquotas das operações em geral.

Na referida ADPF, o Presidente da República defendeu a essencialidade dos combustíveis, e pleiteou a adoção do mesmo entendimento firmado pelo Supremo, no RE 714.139/SC, em relação às alíquotas da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações. Em razão da complexidade dos casos, foi constituída pelo Relator, Ministro Gilmar Mendes, uma Comissão Especial para a elaboração de um acordo entre a União, os Estados e o Distrito Federal, que foi posteriormente homologado pelo Plenário do STF. Pelo acordo, a União se comprometeu a enviar ao Congresso Nacional propostas para aperfeiçoar as disposições da Leis Complementares 192 e 194/2022⁸⁰.

4. CONTROLE JUDICIAL DA SELETIVIDADE

4.1. Legitimidade da Análise da Seletividade pelo Poder Judiciário

⁸⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário homologa acordo entre União, estados e DF sobre ICMS dos combustíveis. [Notícia]. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=499104&ori=1>>. Acesso em: 01 jun. 2023.

Além das questões sobre a obrigatoriedade ou facultatividade do princípio da seletividade, e o critério que deve ser utilizado para o seu exercício, há divergências a respeito da legitimidade do poder judiciário de analisar a sua efetivação no caso concreto. Alguns teóricos consideram que a seletividade constitui matéria de competência exclusiva dos legisladores estaduais e distritais, e que a análise judicial violaria os princípios democrático e da separação de poderes⁸¹, já que nas ações ajuizadas contra legislações que supostamente violam o princípio da seletividade, os requerentes solicitam a aplicação de alíquotas diferentes daquelas que foram fixadas pelos legisladores para aqueles casos. Portanto, ao afastar a aplicação da alíquota prevista por violação à seletividade tributária, e determinar a aplicação de outras alíquotas, os magistrados estariam atuando como legisladores positivos⁸².

Os que defendem a legitimidade do controle judicial da seletividade alegam que a averiguação da seletividade pelo poder judiciário tem fundamento no princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CRFB). Como visto anteriormente, a ausência de um conceito único e determinado da essencialidade não inviabiliza a análise da sua observância no caso concreto, portanto através dos próprios parâmetros constitucionais e das finalidades das mercadorias e serviços é possível averiguar se o legislador adotou critérios adequados para exercer a seletividade segundo a essencialidade das mercadorias ou serviços. Como assinala Alho Neto, embora a essencialidade esteja sujeita a mudanças decorrentes das transformações sociais, ela se subordina às disposições constitucionais, possibilitando a sua análise pelo poder judiciário, que possui legitimidade para averiguar se os critérios adotados pelo legislador foram racionais e adequados⁸³.

O controle judicial da seletividade também é defendido por Antonio Roque Carrazza, que afirma a competência do poder judiciário para averiguar o cumprimento do princípio da seletividade, tendo em vista que a margem de liberdade que o legislador tem para definir quais são as mercadorias e os serviços essenciais, não exclui o conteúdo mínimo que o critério da essencialidade possui, o que permite ao julgador avaliar se ele foi ou não observado no caso concreto e corrigir os desvios cometidos. Sustenta que o controle judicial da seletividade se

⁸¹ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade. Revista Direito Tributário Atual, n.39, 2018, p. 225.

⁸²BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial. O ICMS sobre Energia Elétrica nos Tribunais Superiores. Int. Públ. - IP. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, jul./ago. 2017, p. 136-138.

⁸³ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade. Revista Direito Tributário Atual, n.39, 2018, p. 223.

fundamenta no princípio da universalidade da jurisdição, e que o poder judiciário possui tanta legitimidade quanto os demais poderes para analisar o alcance da essencialidade⁸⁴.

Segundo Adolpho Bergamini, caso haja violação do princípio da seletividade tributária, o contribuinte possui o direito de pleitear judicialmente uma norma individual e concreta (sentença) que determine a alíquota aplicável ao caso concreto, visto que a seletividade é uma norma de estrutura do ICMS. Na visão do referido autor, ao promover o afastamento de alíquotas inconstitucionais, o julgador só estaria atuando como legislador positivo, se fixasse alíquota não prevista em lei ou reservada a mercadorias específicas. Dessa forma, a correção de desvios pela adoção de alíquota geral estaria de acordo com os ditames constitucionais⁸⁵.

Georgina de Paula Brasileiro defende o direito dos contribuintes de recorrerem ao poder judiciário, caso os princípios constitucionais tributários sejam violados, pois estes funcionam como garantias dos cidadãos contra as arbitrariedades do Estado⁸⁶. E Mileo Filho, ao dissertar sobre os sujeitos da essencialidade, ou seja, os agentes estatais capazes de concretizá-la, qualifica os poderes legislativo e executivo como sujeitos que atuam de forma positiva (normativa), e o poder judiciário como sujeito de atuação negativa (controle)⁸⁷. Portanto, todos os poderes possuem legitimidade para efetivar a essencialidade, mas devem ficar atentos para não invadirem as competências uns dos outros. Assim, como sujeito da essencialidade, o judiciário possui aptidão para corrigir as distorções à seletividade, mas não deve atuar como legislador positivo.

Apresentadas essas considerações, pode-se concluir que não há como afastar a possibilidade de análise da seletividade e da essencialidade pelo poder judiciário, pois é função deste garantir a integridade do ordenamento jurídico, como titular do controle de constitucionalidade, tanto difuso quanto concentrado. É lógico que a autonomia dos entes federados e a separação dos poderes deve ser resguardada, mas não a ponto de se admitir abusos e violações às demais disposições constitucionais.

4.2. Recurso Extraordinário 714.139/SC

⁸⁴CARRAZZA, Antonio Roque. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 462-463.

⁸⁵BERGAMINI, Adolpho. ICMS. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 23.

⁸⁶BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS incidente sobre Energia Elétrica. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 12, n. 57, jul./ago. 2004, p. 123.

⁸⁷MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2022, p. 136-141.

Inicialmente, as Lojas Americanas S.A. impetraram Mandado de Segurança, com pedido liminar, contra ato praticado pelo Diretor da Diretoria de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Segundo a impetrante, a fixação das alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações em 25% (art. 19, II, alíneas a, b, da Lei Estadual 10.297/1996) violava o princípio da seletividade, tendo em vista que tanto a energia elétrica quanto os serviços de telecomunicações possuíam caráter essencial. Por essa razão, argumentava que o valor máximo da alíquota para essas operações era de 17%, visto que essa era a alíquota adotada para as operações em geral no estado catarinense (art. 19, I, Lei 10.297/96).

Em decisão proferida no dia 22.10.2010, o Juiz de Direito Hélio do Valle Pereira reconheceu a legitimidade ativa das Lojas Americanas, adotando o entendimento de que embora o contribuinte de fato não faça parte da relação jurídica tributária, é o único que possui interesse para contestar os valores cobrados de ICMS, tendo em vista o repasse dos valores ao consumidor final. Contudo, denegou a segurança pleiteada afirmando que a fixação da alíquota de ICMS sobre energia elétrica em 25% para estabelecimentos comerciais foi razoável e proporcional, já que foi fixada alíquota de 12% nas operações de consumo residencial e de consumo rural até o limite de 500 kw. No entendimento do magistrado, o consumo residencial e rural merecia maior proteção que o consumo comercial, devido à impossibilidade de repasse do ônus e à presunção de menor poder econômico⁸⁸.

Diante disso, a impetrante recorreu da decisão interpondo Apelação Cível em Mandado de Segurança perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC). O recurso foi desprovido pela Quarta Câmara de Direito Público do TJSC em votação unânime, mantendo-se a sentença proferida pelo magistrado de primeiro grau. Em seu voto, o Desembargador Relator José Volpato de Souza, afirmou que a aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade ao ICMS era facultativa, razão pela qual a atuação do poder judiciário se restringiria aos casos de flagrante violação à seletividade.

Além disso, declarou que a legislação catarinense estava em conformidade com o princípio da seletividade ao estipular alíquotas mais baixas para o consumo residencial e rural, e uma alíquota mais elevada para os demais consumidores, pois o objetivo não se limitaria à arrecadação, justificando-se pelo objetivo de desestimular o desperdício de energia elétrica,

⁸⁸BRASIL. Poder Judiciário de Santa Catarina. Mandado de Segurança autos nº 023.10.031477-8. Impetrante: Lojas Americanas S.A. Impetrado: Diretor da Diretoria de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda. Julgador: Juiz de Direito Hélio do Valle Pereira. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>>. Acesso em: 26 mai. 2023.

constituindo medida preventiva contra o racionamento forçado de energia. Ademais, afirmou a possibilidade da utilização da quantidade consumida e do tipo de consumidor como critérios da seletividade tributária⁸⁹.

Vencida em primeiro e segundo grau, a apelante interpôs Recurso Extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal, que no dia 13.06.2014 reconheceu a repercussão geral da controvérsia sob o Tema 745. O julgamento do recurso ocorreu em 18.12.2021, tendo sido parcialmente provido por decisão da maioria, nos termos do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, restando vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes e Luiz Roberto Barroso. Além do reconhecimento da inconstitucionalidade da fixação de alíquotas superiores à alíquota geral para a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, foi reconhecido o direito da recorrente ao recolhimento do tributo pela alíquota de 17%. Ademais, a Corte fixou a seguinte Tese de Repercussão Geral:

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 serviços⁹⁰.

É importante ressaltar que houve modulação dos efeitos da decisão, determinando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, que será o primeiro exercício financeiro regido pelo próximo PPA (plano plurianual), sendo ressalvadas as ações propostas até 05.02.2021 (data de início do julgamento do recurso). A modulação foi proposta pelo Ministro Dias Toffoli, e foi aprovada pela maioria, restando vencido o Ministro Edson Fachin, que afirmou inexistirem razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social (art. 27, da Lei 9.868/1999), que justificassem a utilização do instituto da modulação. O Ministro Edson Fachin enfatizou que os pedidos de modulação objetivavam apenas assegurar o equilíbrio orçamentário e financeiro dos Estados, objetivos estes que não se compatibilizariam com os requisitos autorizativos da modulação. Além disso, afirmou que a aprovação da

⁸⁹BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível em Mandado de Segurança 2011.017834-5. Apelante: Lojas Americanas S. A. Apelado: Estado de Santa Catarina. Relator: Desembargador José Volpato de Souza. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>>. Acesso em: 26 mai. 2023.

⁹⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 714.139/SC. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. p. 4. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 29 mai. 2023.

modulação proposta resultaria na convalidação de cobranças inconstitucionais, obrigando os contribuintes a arcarem com os custos da inconstitucionalidade útil⁹¹ praticada pelos Estados.

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio (Relator) assegurou que a seletividade do ICMS não é obrigatória, sendo facultado ao legislador estadual e distrital escolher adotá-la ou não. Contudo, asseverou que a ausência de obrigatoriedade não exclui o núcleo essencial da seletividade, que permite aos órgãos jurisdicionais verificar se foi devidamente observada no caso concreto. E afirmou que ao adotar a técnica da seletividade, o legislador não pode escolher outro critério para a diferenciação da carga tributária, que não seja a essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Dessa forma, considerando a inegável essencialidade da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações, comprovada por sua condição de serviços públicos de competência da União (art. 21, XI e XII, b, da CRFB) e por determinação expressa do art. 10, I e VII, da Lei 7.883/1989, que dispõe sobre o direito de greve e define as atividades essenciais, declarou que a tributação no patamar de 25% instituída pelo art. 19, II, da Lei 10.297/1996, do Estado de Santa Catarina, violou o princípio da seletividade.

E ainda, ressaltou que a demanda inelástica da energia elétrica e dos serviços de comunicação, aumentava a necessidade da adequação da tributação aos ditames constitucionais, para a proteção do consumidor diante da elevação da carga tributária. Além disso, afirmou que o desvirtuamento da seletividade viola os fundamentos e os objetivos da república, especialmente no que diz respeito à dignidade da pessoa humana e ao desenvolvimento nacional (arts. 1º, III e 3º, II, da CRFB).

Sustentou a legitimidade do poder judiciário para corrigir distorções na aplicação da seletividade, e assegurou que a recondução da carga tributária não configura atuação do magistrado como legislador positivo, já que realizada com observância das balizas fixadas pelo próprio legislador. E por fim, aduziu que a estipulação de alíquotas diferenciadas para consumidores domiciliares e produtores rurais não constituía violação ao princípio da isonomia, pois não havia obstáculos à conjugação do princípio da seletividade com a progressividade e a capacidade contributiva.

⁹¹A inconstitucionalidade útil consiste na criação proposital de atos normativos inconstitucionais, a fim de que, futuramente, o Supremo Tribunal Federal os declare inconstitucionais com a adoção de efeitos *ex nunc* para a decisão, pois dessa forma não haverá a exigência de restituição dos valores obtidos. Sendo assim, a utilização recorrente da modulação dos efeitos é capaz de estimular a edição de normas inconstitucionais (TORRES, Ricardo Lobo. O Consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n. 24, p. 456, 2010).

O Ministro Alexandre de Moraes divergiu do Relator quanto à constitucionalidade da alíquota de 25% para a energia elétrica, afirmando que a aplicação conjunta do princípio da seletividade com o princípio da capacidade contributiva está de acordo com os ditames constitucionais. Para Moraes, as normas constitucionais não podem ser interpretadas de maneira isolada, pois compõem um conjunto harmônico e coerente. Além disso, declarou que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece a constitucionalidade da utilização dos impostos com efeitos extrafiscais, com o intuito de desestimular o consumo de determinados bens, razão pela qual a instituição da alíquota de ICMS em 12% para os consumidores residenciais e rurais, e de 25% para os demais consumidores, com a finalidade de incentivar o consumo consciente e desestimular o desperdício de energia elétrica, não viola os ditames constitucionais.

Quanto à legitimidade do poder judiciário de analisar a aplicação da seletividade, asseverou que ele não possui competência para ditar os critérios que os legisladores devem observar para a aplicação da seletividade, nem para fixar alíquotas mínimas ou máximas, sob pena de violação ao princípio da separação de poderes (arts. 2º e 60, §4º, III, da CRFB). mas afirmou que não há impedimento à atuação do judiciário para repelir arbitrariedades praticadas pelos poderes executivo e legislativo. Nesse sentido, declarou que as alíquotas de ICMS sobre os bens essenciais não podem ser iguais ou superiores às alíquotas fixadas para as mercadorias supérfluas, pois a equiparação entre produtos essenciais e supérfluos é vedada pelo princípio da seletividade, o que permite ao judiciário promover a adequação da legislação estadual ao texto constitucional.

Em relação aos serviços de telecomunicações, Alexandre de Moraes afirmou que, diferentemente da energia elétrica, em que a alíquota majorada de 25% se justificava pela aplicação do princípio da capacidade contributiva e pela utilização do tributo com efeitos extrafiscais, não havia motivos para a majoração da carga tributária, e portanto a Lei 10.297/1996 violou o princípio da seletividade tributária, por desconsiderar a essencialidade do serviço de telecomunicações na fixação do tributo, devendo ser aplicada para este serviço a alíquota geral de 17%. Dessa forma, julgou que a ação deveria ser conhecida parcialmente, para que fosse declarada apenas a inconstitucionalidade do inciso II, alínea c, do art. 19, da Lei 10.297/1996, propondo a seguinte Tese de Repercussão Geral:

I. Não ofende o princípio da seletividade/essencialidade previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da

essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva.

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

III. A estipulação de alíquota majorada para os serviços de telecomunicação, sem adequada justificativa, ofende o princípio da seletividade do ICMS⁹².

Assim como Marco Aurélio, o Ministro Gilmar Mendes afirmou a facultatividade da adoção da seletividade tributária ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, apoiando-se, exclusivamente, na diferença da redação dos dispositivos que previam a seletividade para o IPI e o para o ICMS. E além de defender a pertinência da interpretação sistêmica do critério da essencialidade com as regras gerais do sistema tributário e os valores constitucionais, argumentou que a leitura isolada da essencialidade teria como consequência o engessamento do campo de atuação do legislador na composição do tributo, visto que não seria permitida a variação das alíquotas para um mesmo produto ou serviço com base na capacidade contributiva do consumidor e da quantidade consumida. Além disso, as alíquotas dos bens e serviços essenciais ficariam subordinadas à alíquota geral, não sendo possível estabelecer hipóteses em que as suas alíquotas fossem superiores à geral.

Segundo Gilmar Mendes, o critério da essencialidade é um mecanismo de concretização da isonomia, cujo fundamento normativo é o princípio da capacidade contributiva. Dessa forma, não seria possível desvincular a aplicação da essencialidade dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. E pontuou que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal determina a observância da capacidade contributiva para todos os impostos, razão pela qual a aplicação da essencialidade não deve se fundamentar apenas nas características intrínsecas das mercadorias ou serviços tributados, devendo ser considerados também outros fatores. Ademais, afirmou que a aplicação conjunta das regras gerais do sistema tributário decorre do princípio da unicidade da Constituição, que determina que as disposições constitucionais não podem ser interpretadas isoladamente, ignorando-se o sistema no qual estão inseridas.

Assentou que a indeterminação do conceito de essencialidade, mesmo considerando o seu conteúdo mínimo, que exige a observância das qualidades intrínsecas das mercadorias na

⁹²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 714.139/SC. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. p. 49-50. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 29 mai. 2023.

aplicação da seletividade, confere amplo espaço ao legislador para conformar a carga tributária considerando outros aspectos, como as características regionais. Basicamente, a seletividade está atrelada à essencialidade, mas não tem seu conteúdo exaurido por ela, e por isso a sua aplicação comporta a concretização de finalidades extrafiscais e de outras disposições constitucionais.

Gilmar Mendes também defendeu a legitimidade do controle da seletividade pelo poder judiciário, afirmando que a impossibilidade da análise dos critérios adotados pelo legislador no exercício de seu poder discricionário, não impede que o poder judiciário averigue se o legislador respeitou os limites estabelecidos pelo poder constituinte para a aplicação da técnica da seletividade. Posto isso, declarou que o princípio da seletividade não proíbe a variação das alíquotas com base na utilização ou destinação da mercadoria, desde que fundamentada nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, ou em finalidades extrafiscais que estejam em conformidade com as disposições constitucionais.

Por essas razões, julgou que a alíquota de 25% e as alíquotas reduzidas para consumidores residenciais e rurais sobre a energia elétrica eram constitucionais, visto que justificadas pelo princípio da capacidade contributiva e pela finalidade extrafiscal de estimulação do uso consciente de energia; e que a alíquota de 25% sobre os serviços de telecomunicações era inconstitucional, pois não havia fundamento constitucional que fundamentasse a majoração, e portanto, restou configurada a violação da seletividade tributária, por descon sideração do critério da essencialidade.

A partir dessa breve síntese do voto vencedor e dos votos dissidentes, é possível fazer algumas considerações importantes sobre a decisão, especialmente no que diz respeito à forma de interpretação das normas constitucionais. Primeiramente, as conclusões a respeito da aplicação obrigatória ou facultativa do princípio da seletividade tributária, tanto no voto do Ministro Marco Aurélio quanto no voto do Ministro Gilmar Mendes, justificaram-se exclusivamente pela literalidade do art. 155, §2º, III, da Constituição, sendo descon sideradas as demais disposições constitucionais. No entanto, ao defenderem a possibilidade da aplicação conjunta da essencialidade com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da extrafiscalidade, os ministros afirmaram a inadequação da interpretação das disposições constitucionais de maneira isolada, tendo em vista a necessidade de observância do Princípio da Unicidade da Constituição.

Não é possível compreender porque é cabível a leitura isolada do art. 155, §2º, III, da Constituição da República quanto à faculdade da adoção da seletividade ao ICMS, mas não

quanto à aplicação da seletividade, única e exclusivamente, em função do critério da essencialidade. Além disso, mesmo afirmando que o princípio da seletividade decorre dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, os ministros os consideraram como institutos desvinculados entre si ao afirmarem que a seletividade não poderia ser aplicada sem a observância da capacidade contributiva e da isonomia. Ora, se a seletividade é um mecanismo de efetivação da capacidade contributiva, que por sua vez está vinculado ao princípio da isonomia, a única maneira de se aplicar a seletividade sem observar a capacidade contributiva e a isonomia é aplicá-la desconsiderando o seu critério informador, ou seja, sem observar a essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados.

Além disso, há uma evidente contradição na afirmação de que a fixação de alíquotas reduzidas para os consumidores residenciais e rurais, e alíquotas altas para os consumidores industriais e comerciais está em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, pois, no fim das contas, são os consumidores dos produtos e serviços ofertados pelos estabelecimentos comerciais que arcam com os custos da energia elétrica consumida por eles. Os preços dos produtos e serviços instituídos pelos estabelecimentos comerciais são pensados para cobrir todas as despesas do negócio, o que evidentemente inclui os gastos com energia elétrica, e ainda garantir a obtenção de lucro.

Por fim, nota-se que a decisão quanto à inconstitucionalidade da fixação de alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral foi acertada, pois a equiparação entre produtos essenciais e supérfluos efetivamente viola o princípio da seletividade, visto que a inobservância da essencialidade (critério de diferenciação) provoca o esvaziamento do seu sentido⁹³.

4.3. Aferição da Seletividade nas Ações de Controle Concentrado

Após a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 714139/SC, o Procurador-Geral da República, valendo-se de seu status de legitimado universal, interpôs uma série de ações diretas de inconstitucionalidade, a fim de obter a invalidação de legislações estaduais e distritais, que instituíram alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações em patamar superior às alíquotas sobre as operações em geral. Segue abaixo um quadro informativo acerca de 25 dessas ações, que permite avaliar as

⁹³MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2022, p. 41

alíquotas gerais, e as alíquotas sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações em cada uma das ações analisadas.

Quadro 1— Ações Diretas de Inconstitucionalidade que confirmaram a Tese de Repercussão do Tema 745

Ação	Alíquota Geral	Alíquotas sobre Energia Elétrica	Alíquotas sobre Serviços de Telecomunicações
ADI 7108/PE	18% e 17% ⁹⁴	25%	30% e 28% ⁹⁵
ADI 7109/MS	17%	25%	27%
ADI 7110/PR	18%	25%, 27% e 29% ⁹⁶	27% e 29%
ADI 7111/PA	17%	25%	30%
ADI 7112/SP	18%	25%	25%
ADI 7113/TO	18%	25%	27%
ADI 7114/PB	18%	25%	28%
ADI 7115/MA	18%	27%	27%
ADI 7116/MG	18%	30%	27% e 25% ⁹⁷
ADI 7117/SC	17%	25%	25%
ADI 7118/RR	17%		25%
ADI 7119/RO	17,50%	17% e 20% ⁹⁸	35%
ADI 7120/SE	18%	0%, 18% e 25% ⁹⁹	12% ¹⁰⁰ e 28%
ADI 7121/RN	18%	25%	28%
ADI 7122/GO	17%	25% e 27% ¹⁰¹	27%
ADI 7123/DF	18%	21% e 25% ¹⁰²	28%
ADI 7124/CE	18%	25%	28%
ADI 7125/ES	17%	25%	25%
ADI 7126/AP	18%		29%
ADI 7127/PI	18%	22% e 27%	30%

⁹⁴ Alíquota de 18% até 31.12.2023, e 17% a partir de 01.01.2024.

⁹⁵ Alíquota de 30% até 31.12.2023, e 28% a partir de 01.01.2024.

⁹⁶ Alíquota de 25% para consumo rural.

⁹⁷ Alíquota de 27% de 2016 a 2022, e de 25% a partir de 2023.

⁹⁸ Alíquota de 17% para consumo residencial até 220kw, rural e residencial; 20% para consumo residencial acima de 220kw e demais classes.

⁹⁹ Alíquota de 0% para consumo residencial até 50kw, 18% para uso industrial como insumo e 25% para consumo residencial acima de 50kw, comercial e industrial.

¹⁰⁰ Alíquota de 12% para telefonia rural.

¹⁰¹ Alíquota de 25% para consumo residencial famílias de baixa renda.

¹⁰² Alíquota de 21% para consumo residencial de 301 a 500kw, industrial e comercial acima de 1000kw; e 25% para consumo residencial e Poder Público acima de 500kw.

ADI 7128/BA	18%	25%	26%
ADI 7129/AM	18%	25%	30%
ADI 7130/AL	17%	25%	28%
ADI 7131/AC	17%	25%	25%
ADI 7132/RS	17%	25%	25%

Fonte: Batista, 2023.

Analisando-se as informações contidas na tabela, é possível visualizar a assimetria entre as alíquotas gerais, com variação entre 17% e 18%, e as alíquotas para energia elétrica, que variavam entre 0% e 30%; e serviços de telecomunicações, que variavam entre 12% e 30%. Dessa forma, é perceptível que a inobservância do critério da essencialidade na aplicação da seletividade tributária não era um caso isolado, mas uma realidade em praticamente todo o território nacional. Alguns autores consideram que esse fenômeno da alta tributação da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações pode ser um mecanismo de recuperação dos valores que os Estados e o Distrito Federal deixam de arrecadar por causa da concessão massiva de isenções e benefícios fiscais decorrentes da guerra fiscal¹⁰³.

Além disso, ressaltam que os setores de energia elétrica e de serviços de telecomunicações possuem características que os tornam atraentes para a incidência de carga tributária elevada, como a grande quantidade de consumidores; o número reduzido de contribuintes de direito, afinal de contas é necessário um investimento muito alto para gerar e distribuir energia elétrica, e fornecer serviço de telefonia fixa e outros serviços de telecomunicações; e também o baixo índice de sonegação fiscal¹⁰⁴.

¹⁰³ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade. Revista Direito Tributário Atual, n.39, 2018, p. 224.

¹⁰⁴ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade. Revista Direito Tributário Atual, n.39, 2018, p. 224.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, pode-se concluir que a seletividade é um importante instrumento de efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia na distribuição da carga tributária incidente sobre os bens e serviços tributados pelo ICMS, tendo em vista que se trata de um imposto indireto, cujo encargo é suportado pelos consumidores e não pelos contribuintes legais. Contudo, em decorrência de posicionamentos que enfatizam o caráter arrecadatório e a autonomia dos entes federados em detrimento da dignidade da pessoa humana, a aplicação da seletividade tem sido realizada sem a observância da essencialidade das mercadorias e dos serviços, fenômeno este que pode ser observado pela alta tributação da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações, antes do julgamento do RE 714.139/SC e das ações diretas de inconstitucionalidade que reafirmaram o entendimento nele adotado, que apesar de essenciais receberam as alíquotas internas mais altas em praticamente todas as unidades da federação.

Dessa forma, é possível afirmar que o controle judicial da seletividade, legitimado pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição e pela necessidade de afirmação dos princípios constitucionais tributários como garantias dos direitos dos contribuintes, é um instrumento necessário para a efetivação da essencialidade, não só pela possibilidade de correção de desvios, mas também pelo delineamento de parâmetros mais objetivos para sua aplicação, uma vez que a indeterminação do conceito da essencialidade não é um obstáculo intransponível ao exercício da seletividade tributária por este critério, havendo situações de notória violação à essencialidade, como a prática de equiparação entre mercadorias e serviços essenciais e supérfluos, tendo em vista que o propósito do princípio da seletividade é garantir o acesso do maior número de pessoas aos bens e serviços indispensáveis a uma vida digna.

Portanto, as disposições do Recurso Extraordinário 714.139/SC e da Lei Complementar 194/2022 podem ser ferramentas importantes para que a seletividade seja efetivamente aplicada conforme o critério da essencialidade, contribuindo para a garantia do acesso de todos ao mínimo existencial. Embora não se deva desconsiderar que a possibilidade de fixação de várias alíquotas para uma mesma mercadoria ou serviço, em razão do tipo de contribuinte, possa mitigar essa efetividade, uma vez que a suposta aplicação conjunta da seletividade com a capacidade contributiva e a isonomia ignora a vinculação existente entre a seletividade em função da essencialidade e os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, razão pela qual estes são observados sempre que a diferenciação da carga tributária respeite a essencialidade das mercadorias e dos serviços.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.
- ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade. **Revista Direito Tributário Atual**, n.39, p. 208-232 - 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.
- BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial. O ICMS sobre Energia Elétrica nos Tribunais Superiores. **Interesse Público - IP**. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Histórico**. [Brasília]: CONFAZ. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>>. Acesso em: 08 mai. 2023.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 20 abr. 2023.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 25 abr. 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 abr. 2023.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de Dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 06 mai. 2023.
- BRASIL. **Lei 556 de 25 de Junho de 1850 (Código Comercial)**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm>. Acesso em: 19 abr. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997**. Disponível: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9472.htm#:~:text=LEI%20N%209.472%2C%20DE%2016%20DE%20JULHO%20DE%201997.&text=Dispõe%20sobre%20a%20organização%20dos,Constitucional%20n%208%2C%20de%201995.>>. Acesso em: 31 mai. 2023
- BRASIL. Poder Judiciário de Santa Catarina. **Mandado de Segurança 023.10.031477-8**. Impetrante: Lojas Americanas S.A. Impetrado: Diretor da Diretoria de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Julgador: Juiz de Direito Hélio do Valle Pereira. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>>. Acesso em: 26 mai. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 44/2017**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131846?_gl=1*zha86p*_ga*MjUyNzAyNjg0LjE2ODQzODIyNzM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4NDk4MDcyMy4xLjEuMTY4NDk4MDc5NS4wLjAuMA>. Acesso em: 24 mai. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução do Senado Federal nº 22** de 19.05.1989. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/586152/publicacao/15646891>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução do Senado Federal nº 95**, de 13 de Dezembro de 1996. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/564024>>. Acesso em: 03 mai. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 163**. Disponível em: <https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/720/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em: 05 mai. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 334**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf>. Acesso em: 06 mai. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 509**. Disponível em: <https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2453/Sumulas_e_enunciados>. Acesso em: 05 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário homologa acordo entre União, estados e DF sobre ICMS dos combustíveis. [Notícia]. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=499104&ori=1>>. Acesso em: 01 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade 49/RN**. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Norte. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>>. Acesso em: 30 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1600/DF**. Requerente: Procurador-Geral da República. Interessados: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>>. Acesso em: 06 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4858/DF**. Requerente: Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo.

Requerido: Presidente do Senado Federal. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757813862>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7066.**

Requerente: Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ).

Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6330827>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7070.**

Requerente: Governador do Estado de Alagoas. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível

em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7075.**

Requerente: Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDISIDER). Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6344966>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7078.**

Requerente: Governador do Estado do Ceará. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6349777>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7108/PE.**

Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível

em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372666>>. Acesso em: jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7109/MS.**

Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível

em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372672>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7110/PR.**

Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Rosa Weber. Disponível

em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372674>>. Acesso em: jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7111/PA.**

Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível

em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372677>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7112/SP**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Min. André Mendonça. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372679>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7113/TO**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Tocantins. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372683>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7114/PB**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372684>>. Acesso em: jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7115/MA**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Min. Nunes Marques. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372686>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7116/MG**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372687>>. Acesso em: jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7117/SC**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372753>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7118/RR**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Roraima. Relator: Min. Cármen Lúcia. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372755>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7119/RO**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372794>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7120/SE**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Sergipe. Relator: Min. Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372798>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7121/RN**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Min. André Mendonça. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372821>>. Acesso em: jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7122/GO**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Goiás. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372822>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7123/DF**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Câmara Legislativa do Distrito Federal. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372971>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7124/CE**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372995>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7125/ES**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Relator: Min. André Mendonça. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6372997>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7126/AP**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Amapá. Relator: Min. Rosa Weber. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6373006>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7127/PI**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Piauí. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6373050>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7128/BA**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado da Bahia. Relator: Min. André Mendonça. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6373052>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7129/AM**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas. Relator: Min. Rosa Weber. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6373053>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7130/AL**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Min. Luiz Fux. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6373054>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7131/AC**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Acre. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6373056>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 7132/RS**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6373057>>. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral 1.255.885/MS**. Recorrente: Ana Fumie Yokoyama e Outros. Recorrido: Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826308>>. Acesso em: 30 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2021-8/SP**. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requeridos: Governador e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347391>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139/SC**. Recorrente: Lojas Americanas S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. p. 49-50. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>>. Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF**. Recorrente: Madeira Comércio Eletrônico S/A e Outros. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro

Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 573**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2339#:~:text=Não%20constitui%20fato%20gerador%20do,implementos%20a%20título%20de%20comodato.>>. Acesso em: 05 mai. 2023. Acesso em: 05 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 659**. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula659/false>>. Acesso em: 05 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 48**. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula807/false>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível em Mandado de Segurança 2011.017834-5**. Apelante: Lojas Americanas S. A. Apelado: Estado de Santa Catarina. Relator: Desembargador José Volpato de Souza. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>>. Acesso em: 26 mai. 2023.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib**, v. 12, n. 57, jul./ago. 2004.

CARRAZZA, Antonio Roque. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica. **Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU**, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 38-45, maio/jun. 2015.

COSTA, Alcides J. **Imposto de Vendas e Consignações: Análise dos Sistemas de Arrecadação**. 1963. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/6rz43MJ7tcRrBFHwWg8SBHH/?lang=pt#>>. Acesso em: 17 abr. 2023.

DE CASTRO; Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOZA, Helton Kramer; DIAS JR. Antonio Augusto. **Tributos em Espécie**. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.

DE FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A Extrafiscalidade como forma de Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. 2009.

MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez. **Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2022.

PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

REQUIÃO, Rubens. *Direito Comercial*. vol. 2. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAKANO, Caio Augusto. A Guerra dos Portos e a Estabilidade da Federação Brasileira.

Revista Direito Tributário Atual, n. 30, 2013. Disponível

em:<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1790/1399>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. O Consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 439–463, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário -**

Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2. ed. vol. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século:**

anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível

em:<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2023.

VARSANO, Ricardo. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais.** In: **Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)**, 2014. Disponível

em:<<https://publications.iadb.org/pt/tributacao-do-valor-adicionado-o-icms-e-reformas-necessarias-para-conforma-lo-melhores-praticas>>. Acesso em: 25 abr. 2023.

YAMAO, Celina. **A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – Do IVM ao ICMS.** p. 40-53. Disponível em:

<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em: 09 abr. 2023.