



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

PAULA SILVA LOPES

**O CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SOBRE A
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: UMA
ANÁLISE DE EFICÁCIA À LUZ DO TEMA DE
REPERCUSSÃO GERAL Nº 745 DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Salvador
2023

PAULA SILVA LOPES

**O CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SOBRE A
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: UMA
ANÁLISE DE EFICÁCIA À LUZ DO TEMA DE
REPERCUSSÃO GERAL Nº 745 DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Angelo Boreggio

Salvador
2023

TERMO DE APROVAÇÃO

PAULA SILVA LOPES

**O CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SOBRE A
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: UMA
ANÁLISE DE EFICÁCIA À LUZ DO TEMA DE
REPERCUSSÃO GERAL Nº 745 DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2023

“Agir, eis a inteligência verdadeira. Serei o que quiser. Mas tenho que querer o que for. O êxito está em ter êxito, e não em ter condições de êxito. Condições de palácio tem qualquer terra larga, mas onde estará o palácio se não o fizerem ali?”.

Fernando Pessoa

RESUMO

A presente monografia tem o intuito de analisar o caráter extrafiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para melhor compreensão acerca da utilização do princípio da seletividade em razão da essencialidade no âmbito do referido tributo. Pretende-se identificar, então, à luz da razão de decidir do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 714.139 de Santa Catarina, em sede do Tema de Repercussão Geral nº 745, se a extrafiscalidade do ICMS tem se mostrado efetiva como instrumento para concretização da justiça tributária de fato, conforme pretendeu o legislador constituinte originário ao prever os ditames constitucionais pertinentes ao assunto. Dessa maneira, em relação ao ICMS, a ideia de seletividade em função da essencialidade consagra que o ônus financeiro do tributo deve recair sobre as mercadorias e serviços na proporção direta de sua dispensabilidade e de maneira inversamente proporcional à sua necessidade, utilizando como parâmetro principal o consumo popular. Neste sentido, impende ressaltar que o controle da tributação precisa seguir o que pressupõe a premissa da dignidade da pessoa humana. Por este motivo, em respeito ao mínimo existencial, bens indispensáveis para a coletividade não podem sofrer com encargos tributários desproporcionalmente elevados. Na elaboração deste trabalho, foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica. Ademais, aplicou-se o método qualitativo de abordagem da problemática. Ao fim, concluiu-se que fere o princípio da seletividade e destoia do figurino constitucional a fixação, por parte dos legisladores estaduais, de alíquotas do ICMS incidentes sobre serviços essenciais em patamar elevado. Ou seja, considera-se que, tendo em vista a imprescindibilidade de determinadas mercadorias e serviços, o ICMS deve incidir sobre estes de forma menos gravosa quando comparados a bens supérfluos. Portanto, cumpre aos entes federados se amoldarem à decisão proferida pelo STF no RE 714.139/SC, pois não é admissível que os serviços essenciais de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações continuem sendo tributados como se voluptuários fossem.

Palavras-chave: ICMS; princípio da seletividade; extrafiscalidade; Recurso Extraordinário n. 714.139/SC; Tema de Repercussão Geral n. 745.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	Artigo
arts.	Artigos
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro(a)
Nº	Número
PGR	Procuradoria-Geral da República
PPA	Plano Plurianual
RE	Recurso Extraordinário
S.A.	Sociedade Anônima
SC	Santa Catarina
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES, HISTÓRICO E CONCEITOS	11
2.1 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	13
2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	18
2.2.1 O Princípio da Capacidade Contributiva	19
2.2.2 O Princípio da Seletividade	21
2.3 O CARÁTER EXTRAFISCAL DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	24
3 O <i>LEADING CASE</i> RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 714.139/SC	28
3.1 A ORIGEM DO DEBATE (LEI Nº 10.297/1996 DO ESTADO DE SANTA CATARINA)	29
3.2 INDISPENSABILIDADE DOS SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE COMUNICAÇÃO.....	35
3.3 O DESVIRTUAMENTO DA TÉCNICA DE SELETIVIDADE DO ICMS – (IN)COERÊNCIA COM O TEXTO CONSTITUCIONAL.....	38
4 ANÁLISE DO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 745	43
4.1 A <i>RATIO</i> DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).....	44
4.2 EFETIVIDADE: A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS E A PRETENSÃO DO LEGISLADOR CONSTITUINTE ORIGINÁRIO	48
4.2.1 Modulação dos efeitos da decisão proferida	50
4.2.2 A Lei Complementar nº 194/2022: Alterações ao Código Tributário Nacional e à Lei Kandir	54
5 CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil dedica significativo espaço para traçar a composição do Sistema Tributário Nacional, impondo limitações ao poder de tributar, elencando princípios gerais e listando normas de competência tributária que vinculam União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Dentre os dispositivos da Carta Magna que tratam dos impostos, destaca-se o art. 155, no que se refere ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Mais precisamente no inciso III do parágrafo 2º do supracitado artigo constitucional, o legislador constituinte dispôs que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Ou seja, a Constituição Federal prevê que há a possibilidade de estabelecer alíquotas diferenciadas de ICMS conforme critérios de essencialidade atribuídos ao produto ou serviço. Este fato ilustra típica espécie de manifestação da chamada tributação extrafiscal, que decorre de circunstâncias em que o tributo é utilizado com outras finalidades que não a da arrecadação.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no ano de 2021, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, forneceu indicativos de interpretação sobre o sentido do art. 155, parágrafo 2º, inciso III, da Lei Maior, e definiu o alcance da aplicação do princípio da seletividade no âmbito do ICMS. Trata-se do paradigma enfrentado no tema de repercussão geral nº 745 atinente à cobrança do ICMS, pelo Estado de Santa Catarina, com base na alíquota de 25%, incidente sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações. Assim, fixou-se a tese de que:

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 serviços¹.

Desta maneira, o foco deste trabalho reside em analisar a eficácia do caráter extrafiscal do ICMS para melhor compreensão acerca da utilização do princípio da

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 745 - Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – *Leading case*: RE 714139**. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>. Acesso em: 10 mar. 2023.

seletividade e da conseqüente observância aos critérios de essencialidade. Além disso, à luz da decisão proferida pelo STF, em sede do Tema de Repercussão Geral nº 745, pretende-se identificar se a extrafiscalidade do ICMS tem se mostrado efetiva como ferramenta para concretização da justiça tributária de fato, conforme pretendeu o legislador constituinte originário.

O tema afetado influencia, de forma direta, no consumo dos serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações por parte do contribuinte, em razão da redução da carga tributária ora definida. Ademais, há impacto igualmente expressivo nos cofres públicos, até porque a receita tributária proveniente do ICMS não reflete apenas nas contas estaduais, mas também nos recursos financeiros de todos os municípios brasileiros, haja vista que, de acordo com o art. 158, inciso IV, da Constituição Federal, 25% do montante arrecadado a título de ICMS pelos Estados pertence aos Municípios.

Desse modo, em face da relevância do julgamento do *leading case* RE 714.139/SC, que possui enormes repercussões econômicas e fiscais para a Federação, objetiva-se avaliar, especificamente, a maneira como os critérios de essencialidade se relacionam com o estabelecimento das respectivas alíquotas do ICMS. Nessa conjunção, propõe-se extrair a *ratio* da decisão do STF que julgou inconstitucional dispositivo de lei do Estado de Santa Catarina referente à fixação de alíquotas de ICMS, sobre serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicação, em percentual superior à alíquota geral.

Portanto, na estruturação do trabalho, serão vistos três capítulos, sendo o subsequente à introdução dedicado a abordar os principais aspectos do ICMS, formulando uma análise geral deste imposto e tecendo comentários sobre as disposições constitucionais a respeito do tributo em apreço, perpassando também pela sua evolução histórica. Outrossim, examina-se a conceituação dos princípios relevantes ao presente trabalho, sendo estes os princípios da Capacidade Contributiva e da Seletividade, bem como a utilidade de tais princípios como meios de limitação ao poder de tributar. Em seguida, encerra-se o primeiro capítulo com uma exposição acerca do caráter extrafiscal do ICMS como instrumento para efetivação da justiça tributária, assim como propôs o legislador constituinte.

Após, no terceiro capítulo, aborda-se o julgamento do *leading case* Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, com exposição da raiz do debate, desde a impetração do Mandado de Segurança pela empresa varejista contribuinte do Estado catarinense

que insurgiu-se contra a alíquota de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação e pleiteou pelo reconhecimento do direito líquido e certo de pagar o referido imposto com base na alíquota modal de 17%, diferentemente do previsto na lei estadual. Para mais, trata-se da questão da indispensabilidade dos serviços de fornecimento de energia elétrica e de comunicação, entendidos como essenciais para a população. Cuida-se também de traçar uma reflexão sobre o desvirtuamento, por parte dos legisladores estaduais, da técnica da seletividade do ICMS prevista na Constituição Federal.

Por fim, no quarto capítulo, realiza-se uma análise aprofundada da tese firmada em sede do Tema de Repercussão Geral nº 745, com especial atenção ao detalhamento da razão de decidir do Plenário do STF, à luz, sobretudo, dos votos dos Ministros. Neste sentido, perpassa-se pelo estudo da aplicação da noção de seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços prevista na Carta Magna, com ênfase para adequação, na prática, da extrafiscalidade do ICMS prevista pelo legislador constituinte. Além disso, dedica-se foco à modulação dos efeitos da decisão proferida pela Corte Suprema, com comentários acerca dos impactos pretendidos por esta. Ao final, faz-se menção às alterações realizadas pela Lei Complementar nº 194/2022 na Lei nº 87/1996, popularmente conhecida com Lei Kandir, bem como no Código Tributário Nacional, para incluir nestas legislações o reconhecimento do caráter essencial dos serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações.

A presente pesquisa foi elaborada a partir da aplicação do método hipotético-dedutivo, através do qual avalia-se a problemática acerca da eficácia do caráter extrafiscal do ICMS, com uma análise detida do julgamento do RE nº 714.139/SC, em sede de repercussão geral (Tema nº 745).

Do ponto de vista técnico, o desenvolvimento desta monografia tem como base a metodologia de pesquisa bibliográfica, em que foram adotados recursos como o de revisão de literatura, trabalhos e artigos científicos publicados em periódicos e repositórios institucionais. Além disso, quanto ao método de abordagem da problemática, utiliza-se a metodologia qualitativa, visto que o estudo se embasa em dados bibliográficos, acadêmicos, jurisprudenciais e em artigos de opinião, que não são codificados usando um sistema numérico.

2 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES, HISTÓRICO E CONCEITOS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e prestação de serviços de comunicações. O ICMS está previsto genericamente na Constituição de 1988 e, atualmente, possui as suas normas gerais previstas na chamada Lei Kandir (nº 87/1996), lei complementar federal, de âmbito nacional, responsável por traçar a regulamentação do tributo em comento, com pretensão de padronização.

Expostas estas considerações iniciais quanto ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, para melhor compreensão acerca do tema em debate neste trabalho, faz-se necessário tecer uma breve explicação a respeito da evolução histórica do referido imposto.

No art. 8º da Constituição de 1934, havia previsão para cobrança do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que, de competência dos Estados, tinha incidência sobre operações efetuadas por comerciantes ou industriais². Na Constituição de 1937, a disposição para cobrança do Imposto sobre Vendas e Consignações permaneceu praticamente intacta³. Nota-se, ainda, que, na vigência de ambas as Constituições, de 1934 e 1937, havia dispositivo constitucional que previa, expressamente, a uniformidade do tributo. Em outras palavras, o IVC, por ser uniforme, não poderia ter variações em função da espécie do produto tributado, da origem ou do destino da operação.

Já na Constituição de 1946, o IVC poderia ser discriminado por espécie de mercadoria. Isto porque o art. 19 da Carta Constitucional deste ano não mais previa a

² Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; § 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos. (BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 26 fev.2023).

³ Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados: I - a decretação de impostos sobre: d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual; § 1º - O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos. (BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 26 fev.2023).

vedação de distinção em razão da espécie dos produtos, permanecendo tal determinação apenas quanto à uniformidade em razão de procedência ou destino⁴.

Subsequentemente, com a Constituição Federal de 1967, extinguiu-se o IVC, oportunidade em que foi criado o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM). Antecessor imediato do ICMS, o ICM surgiu com caráter de imposto uniforme, de alíquota única, incidente sobre todos os produtos indistintamente, fossem estes de utilização trivial ou de luxo⁵. Em síntese, o ICM nada mais era que o anterior Imposto sobre Vendas e Consignações com extensão a outros negócios.

É importante destacar que, apesar da determinação de uniformidade para o IVC e, posteriormente, para o ICM, na Carta Federal de 1946, havia previsão de isenção dos chamados impostos de consumo para bens considerados de primeira necessidade⁶. Ou seja, com propósito de proteger o mínimo existencial, os Estados-membros deveriam isentar dos impostos em questão os bens essenciais para a coletividade. Percebe-se que a noção do mínimo indispensável funcionou como a nascente do princípio da seletividade em função essencialidade vinculado pela atual Constituição ao ICMS e ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

Não é possível, porém, vislumbrar, no dispositivo ora mencionado, uma norma de seletividade, afinal, tanto o IVC quanto o ICM possuíam finalidade exclusivamente arrecadatória, sem traços de natureza extrafiscal, servindo apenas ao objetivo de angariar receita para os cofres estatais. Neste ponto é interessante colacionar manifestação de Roque Antonio Carrazza sobre o assunto:

É este ICMS que 'descende' diretamente do ICM, da Constituição de 1967/1969, que, por sua vez, 'descendia' do IVC (imposto sobre vendas e

⁴ Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; § 5º - O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino. (BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 26 fev.2023).

⁵ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. § 4º - A alíquota do imposto a que se refere o no II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 26 fev.2023).

⁶ Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. (BRASIL. *Op. cit.*). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 26 fev.2023).

consignações), da Constituição de 1946. Podemos até, a título ilustrativo, estabelecer uma 'genealogia': o IVC 'gerou' o ICM, que 'gerou' o ICMS⁷.

Assim sendo, é notável que, na vigência de regimes constitucionais antigos, a noção de seletividade era, em prática, proibida para o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, devendo este possuir alíquota única incidente sobre todos os produtos, com exceção daqueles de primeira necessidade que poderiam receber isenção.

Contudo, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi criado o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e outorgada a possibilidade, para os legisladores estaduais, de escolha entre a manutenção do regime de uniformidade do tributo ou a instituição de um novo regime de tributação por meio da variação de carga tributária conforme critérios de essencialidade dos produtos e serviços tributados, aspecto este que será abordado com maior profundidade no tópico que segue.

2.1 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988, no art. 155, inciso II, conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços⁸. Trata-se do ICMS, o tributo de maior arrecadação no Brasil⁹.

Cumprido frisar que o ICMS alberga cinco núcleos distintos de incidência que podem ser vistos como cinco impostos diferentes. São estes o imposto sobre operações mercantis; o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis e de energia elétrica; e o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Em que pese tais hipóteses de incidência diversas, todos estes

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023).

⁹ BRASIL. Ministério da Economia e Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral - 2021**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 11 de nov. 2022.

ICMS têm um núcleo central comum, sendo submetidos às mesmas regras constitucionais, que os padronizam e permitem seu estudo conjunto¹⁰.

Deve-se pontuar que, no âmbito do direito tributário, a hipótese de incidência consiste na previsão legal de uma conduta que, se configurada no mundo dos fatos, apresenta-se como suficiente ao surgimento de uma obrigação tributária principal. Diz-se, então, que houve ocorrência do fato gerador quando a hipótese de incidência foi efetivamente concretizada, nascendo, dessa forma, a relação obrigacional entre o contribuinte e o Estado.

Conforme dispõe o art. 114, do Código Tributário Nacional (CTN), o fato gerador da obrigação principal é a situação estabelecida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência¹¹. Quanto ao tema, Kyoshi Harada leciona que:

Costuma-se definir fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento de uma obrigação tributária. Logo essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos¹².

Ademais, a respeito do caráter seletivo do imposto em destaque, é relevante dizer que o ICMS apresentou aos legisladores estaduais a utilização do princípio da seletividade¹³, antes vedado ao ICM. Portanto, o que anteriormente era a ideia de uniformidade do referido tributo deu espaço ao surgimento de uma nova maneira de tributar, apresentando, aos Estados e ao Distrito Federal, a transformação de um imposto meramente fiscal em extrafiscal.

Insta mencionar que, apesar da coexistência destes caracteres distintos, de fiscalidade e extrafiscalidade, é pacífico o entendimento de que o ICMS possui função predominantemente fiscal, tendo como finalidade primordialmente almejada a de gerar arrecadação de recursos financeiros aos entes públicos competentes. Contudo, isto não afasta, ou pelo menos não deveria afastar o traço extrafiscal do imposto.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 347.

¹¹ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 26 fev.2023.

¹² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 516.

¹³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 26 fev.2023.

Dito isso, adentra-se em uma análise quanto ao arcabouço normativo referente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. Como mencionado anteriormente, a Constituição Federal de 1988 outorga competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem o imposto em questão. Porém, a disciplina do ICMS não se esgota no âmbito constitucional, merecendo destaque a legislação infraconstitucional.

De acordo com o que dispõe a própria Magna Carta, cabe à lei complementar estabelecer linhas gerais, em matéria de legislação tributária, sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuinte¹⁴. No caso do ICMS há também o art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da CF/88, que reserva mais matérias à lei complementar no que tange, especificamente, ao tributo em comento. Por esta razão, vige uma lei complementar exclusiva do ICMS, a Lei Kandir (nº 87/1996), que estabelece as normas gerais do imposto.

Urge explicitar que a Lei Kandir, lei complementar federal, de âmbito nacional, possui a tarefa de estabelecer as linhas gerais sobre o ICMS, mas não a de criar o tributo. Cabe, então, a lei estadual instituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. Em outros termos, cabe ao legislador ordinário exercer a competência tributária que lhe foi outorgada para produzir as normas jurídicas voltadas à instituição do ICMS.

Sendo assim, para criar um tributo, a pessoa política descreve, através de lei, um fato gerador (hipótese de incidência) cuja realização gera o nascimento da obrigação de pagar quantia em dinheiro, a chamada obrigação tributária principal. Porém, não basta prever o fato gerador em abstrato. Em verdade, cumpre ao legislador quantificar a obrigação tributária, ou seja, fixar, com exatidão, a quantidade de dinheiro que o sujeito passivo deve ao Estado. Destarte, tal quantificação do valor a ser pago ao Fisco é formada pela base de cálculo e pela alíquota que sobre ela é aplicada.

Desse modo, em relação ao aspecto quantitativo do ICMS, insta citar que, conforme aduz o art. 13, da Lei n. 87/1996, a base de cálculo do referido imposto pode

¹⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 26 fev. 2023).

ser o valor da operação, considerando a operação de circulação de mercadorias; o preço do serviço, em se tratando de transporte (intermunicipal e interestadual) e de comunicação; e o valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional¹⁵. Assim, a incidência do imposto em comento pressupõe a onerosidade da operação, reveladora da capacidade contributiva¹⁶.

Para além disso, existem as alíquotas aplicáveis às bases de cálculo do ICMS. É necessário ressaltar que alíquota é um percentual utilizado para calcular o valor final do tributo que deve ser pago pelo contribuinte. Neste sentido, para compreender o estudo das alíquotas do ICMS, impende mencionar que o texto constitucional determina que é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas e máximas das operações internas, mediante resolução¹⁷.

À luz da Resolução do Senado Federal n. 22/1989 existem as alíquotas internas, livremente estipuladas pelos Estados-membros, e as alíquotas interestaduais¹⁸, estas, por sua vez, menos relevantes para o deslinde do presente trabalho. Sendo assim, no estabelecimento das alíquotas, os Estados devem observar as disposições do Senado Federal, a quem foi atribuída a faculdade de fixar as alíquotas mínimas ou máximas. Contudo, enquanto ausentes tais alíquotas, ainda não determinadas pelo órgão, os legisladores ordinários estaduais podem estabelecê-las nos limites das respectivas competências¹⁹.

¹⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2018, p. 280.

¹⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 26 fev.2023.

¹⁸ BRASIL. **Resolução do Senado Federal nº 22 de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/586152/publicacao/15646891>. Acesso em: 11 mar. 2023

¹⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2021, p. 1335.

Nessa toada, cumpre destacar que a característica fundamental do federalismo é a autonomia dos Estados-membros. Quanto à tributação, esta autonomia é resguardada através da preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação. Dessa maneira, sendo a Federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas e sendo a autonomia financeira o pilar que sustenta a noção de autogestão dos entes federados, considera-se que qualquer agressão praticada contra estes dogmas representa inconstitucionalidade²⁰.

Percebe-se, então, que o Estado detém poder de grande amplitude, porém isto não significa afirmar que este poder é revestido de caráter ilimitado. Em contrário, a relação jurídico-tributária não é uma mera relação de poder, mas sim uma relação jurídica, balizada pelo direito. Por este motivo, o legislador constituinte originário traçou as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal de 1988.

Nessa esteira, denota-se que a relação jurídico tributária não é relação de poder-força, mas uma relação de poder-direito. O que significa afirmar que o poder de tributar é poder de direito lastrado no consentimento dos cidadãos. Por consequência, se há, no emprego deste poder, uma parcela de força, esta se mostra institucionalizada e dotada de juridicidade.

A Carta Constitucional utiliza a técnica de atribuição, de poder para instituir o tributo, concedido em caráter positivo, e supressão parcial que se propõe a reduzir a abrangência do poder de tributar. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, é realizada a enformação ou modelagem da norma de competência, constitucionalmente delimitada²¹.

Fora isto, a CF/88 possui seção denominada “Das limitações ao poder de tributar”, sendo que tais limitações representam limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo e advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades tributárias. Quanto ao tema, afirma Luciano Amaro:

O exercício do poder de tributar supõe o respeito as fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder²².

²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 42.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 30.

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 106.

Em relação à sematologia da palavra “princípio”, Paulo de Barros Carvalho explana que expressa a ideia de “ponto de origem” e que este termo é utilizado para apontar normas que determinam importantes critérios objetivos no campo do direito²³. Portanto, passa-se a uma análise detalhada dos princípios constitucionais tributários, com enfoque especial ao tributo tema desta monografia, o ICMS.

2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A Carta Constitucional hospeda variados comandos principiológicos, criados em consonância com os valores prestigiados pelo legislador constituinte. Diante disso, a interpretação do ordenamento tributário deve ocorrer através da compreensão da norma jurídica no contexto do sistema jurídico. Ou seja, através dos ditames constitucionais completa-se o sentido das normas, em busca de fundamento e validade²⁴. Neste sentido, é tarefa do Estado perseguir todos os preceitos estabelecidos na Constituição de 1988, dentre os quais se destacam os princípios constitucionais.

Os princípios, diferentemente das regras, não tratam de condutas, pois são normas imediatamente finalísticas, com alto grau de abstração. À vista disso, no direito tributário, os princípios servem, sobretudo, para proporcionar equilíbrio entre o interesse do Estado e o interesse dos cidadãos. Isto porque, na relação jurídica obrigacional tributária, há, de um lado, o Fisco, com o objetivo de arrecadar sempre mais, e, do outro, os contribuintes, na tentativa de pagarem menos tributos. Nesta perspectiva, assevera Celso Antônio Bandeira de Mello: “Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos”²⁵.

Sendo assim, compreende-se que os princípios, além de serem caracterizados como limitações ao poder de tributar, promovem valores, constituindo o berço das razões básicas que fundamentam o direito positivo, versando acerca de garantias

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 156.

²⁴ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p. 203.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 748.

fundamentais e direitos da coletividade, e suprimindo lacunas normativas, servindo como verdadeiras fontes essenciais.

Diante do que foi exposto até aqui, cumpre iniciar um detido estudo acerca dos princípios constitucionais tributários como meios de limitação ao poder de tributar. Designadamente em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, tema central deste trabalho, destacam-se os princípios da Capacidade Contributiva e da Seletividade que serão tratados com mais complexidade a seguir.

2.2.1 O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está positivado no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988²⁶. Este constitui a noção de que a Administração Tributária, na modulação da carga tributária, está submetida ao dever de avaliar sinais indicadores de riqueza do contribuinte, devendo, desta maneira, levar em conta circunstâncias que digam respeito ao próprio sujeito passivo. Mais precisamente, isso quer dizer que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente da sua eventual disponibilidade financeira²⁷. Isso posto, vale citar Paulo de Barros Carvalho que afirma:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo²⁸.

A ideia de capacidade contributiva figura como importante aliada à concretização da justiça fiscal e evidencia uma das dimensões do princípio da isonomia tributária, na medida em que busca a igualdade na lei, tratando de forma distinta as situações diversas. Por esta razão, o princípio da capacidade contributiva

²⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 94.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros de. **Curso de Direito Tributário**, 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 174.

não existe apenas para combater discriminações arbitrárias, mas sim para uma consecução de efetivo ideal de justiça para o direito tributário.

Cumpra explicitar que, devido ao alto grau de generalidade da expressão “capacidade contributiva”, é possível identificar, na doutrina, inúmeros conceitos acerca do princípio em comento, dentre os quais faz-se interessante destacar a visão dos economistas, que subdividem o estudo do conceito de equidade em duas perspectivas distintas, bem como a visão da autora Regina Helena Costa que trata da capacidade contributiva absoluta e relativa.

Para os economistas, a busca da justiça tributária aguça a noção de equidade que liga-se à maneira em que os recursos são distribuídos na sociedade, desdobrando-se em duas dimensões. São estas a equidade horizontal em que deve existir tratamento igual para os indivíduos vistos como iguais e a equidade vertical que caracteriza o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais²⁹.

De outro lado, Regina Helena Costa considera duas espécies de capacidade contributiva, sendo elas a capacidade contributiva absoluta e relativa³⁰. Segundo a autora, a capacidade contributiva absoluta consiste na capacidade captada pelo legislador que escolhe o evento manifestador de riqueza para concorrer com as despesas públicas. Portanto, nesta, há um sujeito passivo potencial. Já na capacidade contributiva relativa, o legislador elege o sujeito individualmente qualificado, capaz de contribuir na medida de sua disponibilidade financeira, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva nota-se a ideia de progressividade e respeito ao mínimo existencial.

Em suma, o princípio da capacidade contributiva dispõe que os cidadãos devem pagar tributos na proporção de seus índices de riqueza, devendo as normas regulamentadoras serem medidas pelo parâmetro de igualdade e solidariedade, intencionando a justiça fiscal e evitando desproporções econômicas e sociais.

O art. 145, parágrafo 1º, da CF/88 afirma que a graduação através da capacidade contributiva deverá ocorrer “sempre que possível”³¹, o que não evidencia permissividade ou poder discricionário ao legislador, mas sim o nível de

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2021, p. 164.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 3ª ed., p. 27 *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2021, p. 171.

³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

imperatividade do dispositivo. Sendo assim, apenas quando impraticável, deixará a lei de considerar a capacidade contributiva do contribuinte para graduar os tributos.

Voltando à análise do imposto em foco nesta monografia, o ICMS, é necessário exibir que este trata-se de tributo indireto. Isto significa dizer que a repercussão financeira do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços não é suportada pela pessoa designada em lei para pagá-lo, mas sim pelo contribuinte de fato, também chamado de consumidor final, aquele que, efetivamente, adimple a obrigação tributária principal.

Dessa maneira, na medida em que o ICMS é classificado como imposto indireto, não é possível que o legislador conheça cada um dos seus consumidores finais. Fala-se, então, que a tributação do ICMS é não-pessoal, pois o encargo econômico deste é transferido a um terceiro, o consumidor final. Logo, torna-se extremamente difícil graduar o tributo ora destacado conforme a capacidade financeira do indivíduo que adquire determinado produto ou serviço para consumo.

Neste contexto de aplicação defeituosa da capacidade contributiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, tributo indireto, a Constituição Federal, no art. 155, parágrafo 2º, inciso III, estabeleceu, em substituição, o princípio da seletividade ao ICMS. Por tal razão, passa-se à pesquisa deste princípio no tópico que segue.

2.2.2 O Princípio da Seletividade

Como já visto, nos regimes constitucionais antigos, o ICM, antecessor imediato do ICMS, era tributo exclusivamente fiscal, com o único propósito de abastecer os cofres públicos, devido à previsão de uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias tributadas. Posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, passou a existir disposição acerca da seletividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Senão veja-se: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”³².

³² BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

Diz-se “essencial” determinada parte indispensável de algo³³. Dessa maneira, a ideia de seletividade em função da essencialidade significa que o ônus financeiro do tributo deve recair sobre as mercadorias ou serviços na proporção direta de sua dispensabilidade e de maneira inversamente proporcional à sua necessidade, utilizando como parâmetro principal o consumo popular. Assim, em termos práticos, deve haver desoneração do ICMS aos bens considerados essenciais, como alimentos e vestuário básico e, de modo oposto, os produtos considerados de luxo ou suntuários, como perfumes e cigarros, devem ser onerados mais gravosamente.

A Carta Constitucional não exhibe uma lista de mercadorias e serviços entendidos como essenciais para fins da aplicação do princípio em comento ao ICMS. Porém, quanto ao tema, Aliomar Baleeiro leciona que:

A palavra ‘essencialidade’ refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, supérfluo, das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros³⁴.

O princípio da seletividade mostra-se, então, como uma forma de aplicar o princípio da capacidade contributiva ao ICMS que, por sua vez, é considerado imposto indireto. Ademais, a seletividade serve também como artifício de estímulo comercial aos bens de maior necessidade, pois, sempre que há alteração no encargo econômico-tributário repassado no preço de venda, ocorre repercussão ao consumidor final.

Interessante mencionar, ainda, que a norma constitucional transcrita visa atender às necessidades básicas dos cidadãos, de modo a garantir a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. Dessa forma, nota-se que, após as alterações introduzidas pela CF/88, no tocante ao princípio da seletividade aplicado ao ICMS, a natureza deste tributo passou a ser, ao mesmo tempo, fiscal e extrafiscal. Sendo assim, com o atual regime constitucional, o ICMS não deve objetivar apenas arrecadar receita tributária para os cofres públicos dos entes competentes, mas também facilitar

³³ SANTOS, Victória Milaré Toledo. **Efetividade do caráter extrafiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, agosto de 2021. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/efetividade-do-carater-extrafiscal-do-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos>. Acesso em: 25 jan. 2023.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., p. 348 *apud* SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2021, p. 204-205.

a circulação de mercadorias e prestação de serviços vistos como essenciais para a coletividade.

No ICMS, a seletividade pode ser concretizada através de qualquer técnica que altere, significativamente, a carga tributária incidente sobre determinada mercadoria ou serviço, como a técnica de variação de alíquotas, redução de base de cálculo ou criação de incentivos fiscais. Todavia, é com a adoção do mecanismo de variação de alíquotas que a seletividade torna-se mais facilmente alcançável no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços³⁵.

Com tal interpretação, é possível compreender que as alíquotas devem ser discriminadas por espécie de mercadoria e serviço, na razão inversa da imprescindibilidade. Quanto à valoração da essencialidade dos bens e serviços, Ricardo Lobo Torres assevera:

Sendo o subprincípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que se subordina à ideia de justiça distributiva, segue-se que a sua concretização se faz mediante critérios jurídicos e éticos do legislador³⁶.

Isso posto, é imperioso frisar que o caráter extrafiscal do ICMS, expressamente consagrado na Constituição Federal, é marcado pela natureza aparentemente facultativa da seletividade. Nos termos do que dita a norma, “pode” ser seletivo. Entretanto, em que pese a aparente facultatividade, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade pelo legislador ordinário estadual, porque se impõe obediência aos postulados constitucionais³⁷.

Por conseguinte, a expressão “poderá”, prevista no art. 155, parágrafo 2º, inciso III, da CF/88, equivale juridicamente a um categórico “deverá”, pois não representa uma faculdade, ou opção, do legislador, mas sim uma norma cogente de observância compulsória. Melhor elucidando, Roque Antonio Carrazza expõe que: “Quando a Constituição confere a uma pessoa política um ‘poder’, ela, *ipso facto*, está lhe impondo um ‘dever’. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes-deveres”³⁸.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 510.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o princípio da seletividade**. São Paulo: Revista Dialética, 2018, p. 28.

³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018, p. 306.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 508.

Apesar disto, parte da doutrina afirma que a seletividade é facultativa ao ICMS e que o princípio ora destacado deve ser rigorosamente obedecido apenas no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de modo a ser permitido para o ICMS³⁹. Contudo, a previsão doutrinária dominante defende que a obrigatoriedade da técnica é a única exegese aceitável⁴⁰. Neste sentido, é notável que, ainda que se entenda que a adoção do princípio da seletividade é uma faculdade, sendo este adotado pelo legislador, deverá obrigatoriamente ser cumprido⁴¹.

Nessa esteira, surge a dúvida quanto à eficácia do caráter extrafiscal do ICMS como instrumento de efetivação da justiça tributária de fato, conforme pretendeu o legislador constituinte originário ao positivar os ditames constitucionais vistos até então. Por isso, cumpre iniciar novo tópico para discorrer sobre a análise de cumprimento dos objetivos traçados pelo constituinte em relação ao tema da seletividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

2.3 O CARÁTER EXTRAFISCAL DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Primeiramente, cumpre dizer que, para além do caráter tradicional da tributação, o caráter fiscal, voltado exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros para o atendimento das necessidades da comunidade, exsurge a tributação extrafiscal que se caracteriza pelo intuito de ordenar a economia e as relações sociais. Neste sentido, Geraldo Ataliba conceitua que:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados⁴².

É bom repisar que, no âmbito do ICMS, imposto classificado como indireto, devido ao fato de que o ônus tributário recai sobre o consumidor final, foi previsto o princípio da seletividade em substituição ao princípio da capacidade contributiva, este

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018, p. 308.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2021, p. 206.

⁴¹ BRASILEIRO, Georgina de Paula. **O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revistas dos Tribunais, v. 57, jul./ago. 2004, p. 122.

⁴² ATALIBA, Geraldo. **IPTU – Progressividade**. Revista de Direito Público (RDP) 93/233. *apud* SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2021, p. 167.

que, por sua vez, mostra-se inaplicável ao tributo em comento. Assim, é possível concluir que o legislador constituinte, com o fito de garantir a noção de justiça fiscal para o ICMS, viabilizou a observância à capacidade contributiva através da seletividade. Quanto à ideia de justiça tributária, Paulo de Barros Carvalho demonstra que:

Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa o lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham⁴³.

Logo, nota-se que, neste contexto, a seletividade tem como objetivo a regulação, pelo Estado, da atividade financeira do mercado, principalmente em relação à circulação de bens e serviços. Isto porque, com a técnica de redução de alíquotas do ICMS incidentes sobre produtos essenciais, por exemplo, o Estado estimula a circulação econômica destes, de forma a garantir o mínimo vital, e incentiva o aumento da capacidade aquisitiva dos consumidores finais.

De modo oposto, em relação aos bens voluptuários e serviços supérfluos, quando o Estado aplica tributação mais gravosa, ocorre o desestímulo de aquisição destes pelos contribuintes de fato. Sendo assim, assegura-se que os bens e serviços essenciais serão largamente fornecidos à população, com preços mais acessíveis e justos. Esta é, portanto, a atuação do Estado Social através de instrumentos tributários⁴⁴. Seguindo a mesma linha de raciocínio, Roque Antonio Carrazza aduz que:

Indústrias que dependem, para o fabrico de seus produtos, de grande consumo de energia elétrica devem ser beneficiadas com alíquotas menores do ICMS sobre energia elétrica. (...) Também as prestações de serviços de comunicação à população em geral devem suportar uma carga menor de ICMS que as levadas a efeito para alguns poucos privilegiados econômicos⁴⁵.

No entanto, nem sempre isto se dá. A título de exemplificação, nota-se que a alíquota do ICMS para operações de energia elétrica, serviço essencial ao bem comum e ao progresso do País, chega a 25% em alguns Estados da Federação,

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 161.

⁴⁴ SOUZA, Tagie Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. **A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2045, 5 fev. 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12292/a-extrafiscalidade-o-principio-da-capacidade-contributiva-e-suas-efetivacoes-pela-progressividade-e-pela-seletividade>. Acesso em: 17 mar. 2023.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 510-511.

enquanto, para operações com armas de fogo, fica na média de 17%. De forma semelhante, o ICMS incidente sobre prestações onerosas de serviços de comunicação submete-se à mesma alíquota elevada de 25%⁴⁶.

À vista disso, surgem percepções de inegável relevância quanto ao tema, como por exemplo: na realidade, o caráter extrafiscal do ICMS, previsto na Carta Magna de 1988, não vem se mostrando eficaz. Ademais, na prática, a ideia de justiça tributária não performa de maneira adequada e condizente ao que previu o legislador constituinte originário.

Em verdade, percebe-se que são comuns as situações de inconsistências no ordenamento jurídico em relação ao assunto em destaque, o que demanda provocações ao Poder Judiciário para análise de supostos descumprimentos, pela Administração Pública, de direitos e garantias constitucionalmente previstos aos contribuintes. Nesta perspectiva, Sacha Calmon Navarro Coêlho reforça: “Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua”⁴⁷.

Destarte, se o Poder Legislativo prevê tratamento mais gravoso, através do ICMS, à venda de determinada mercadoria essencial, quando comparada a outra de gênero frívolo, nada impede que o contribuinte interessado pleiteie e obtenha tutela jurisdicional para ver o seu direito de pagar o referido imposto nos moldes do que determina o princípio da seletividade, expressamente consagrado na Carta Magna.

Vale destacar que o amplo acesso à Justiça é direito fundamental garantido pela Constituição Federal que dispõe, no art. 5º, inciso XXXV, que a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Outrossim, o acesso à justiça corresponde a um mandamento do princípio da dignidade humana, este caracterizado como cláusula pétrea no ordenamento constitucional, nos termos do art. 6º, parágrafo 4º, inciso IV⁴⁸.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 510-511.

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 238.

⁴⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev. 2023.

Sendo assim, a tributação em desacordo com os comandos da seletividade em função da essencialidade consiste em nítida lesão ao direito dos contribuintes, o que os garante a possibilidade de controle judicial quanto à matéria.

Perante tudo o que foi narrado até este ponto, faz-se forçoso dar início ao capítulo seguinte dedicado à análise da efetiva aplicação do princípio da seletividade, no âmbito do ICMS, especificamente aos serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicações, com enfoque ao estudo do *leading case* Recurso Extraordinário n. 714.139.

3 O *LEADING CASE* RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 714.139/SC

Em continuidade ao tema em voga, insta tratar do Recurso Extraordinário de n. 714.139, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, na qualidade de guardião da Carta Magna. O referido caso discutiu a constitucionalidade das alíquotas diferenciadas de ICMS incidentes sobre o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação, no Estado de Santa Catarina, em patamar semelhante às alíquotas aplicadas para produtos voluptuários, tais como armas e bebidas alcóolicas.

Como antes elucidado, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a distribuição da carga tributária como meio para efetivação da justiça fiscal. Nomeadamente quanto ao ICMS, o constituinte definiu o critério da seletividade, princípio este que, conforme previsto, deve ser aplicado em função da essencialidade dos produtos tributados. Sendo assim, no âmbito de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, os Estados e o Distrito Federal estão submetidos ao cumprimento de tais parâmetros apresentados pela Lei Maior.

Sabe-se que o princípio da seletividade também é previsto para o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). É necessário reiterar, porém, que a CF/88 adotou dois núcleos verbais distintos para se referir à seletividade do IPI e do ICMS, respectivamente, “será” e “poderá ser” seletivo⁴⁹. Perante esta espécie de incerteza provocada pelo texto da lei, prevalece o entendimento de que, apesar da diferença nos verbos nucleares, o comando constitucional é o mesmo, sendo a norma da seletividade uma previsão cogente tanto para o IPI quanto para o ICMS.

Portanto, diante do campo de liberdade interpretativa do direito, cabe observar se as alíquotas estabelecidas para o ICMS são justas e adequadas aos ditames constitucionais⁵⁰. Ou seja, é preciso constatar, nos moldes do que prevê a Constituição, se os bens e serviços essenciais estão sendo onerados de forma menos gravosa. Nessa esteira, vale ressaltar que o conceito de essencialidade está intimamente ligado às condições mínimas e dignas da existência humana. Logo, os

⁴⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev. 2023

⁵⁰ SANTOS, Victória Milaré Toledo. **Efetividade do caráter extrafiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, agosto de 2021. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/efetividade-do-carater-extrafiscal-do-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos>. Acesso em: 25 jan. 2023.

produtos mais indispensáveis para concretização da dignidade humana são os mais essenciais.

Isso posto, destacam-se os serviços de fornecimento de energia elétrica e de comunicação que, indubitavelmente, são imprescindíveis para toda a sociedade. Ocorre que, no Estado de Santa Catarina, foi estabelecida a alíquota de 25%, relativa ao ICMS, para ambos os serviços igualando-os à circulação de mercadorias e serviços supérfluos. É importante enfatizar que esta alíquota do referido imposto supera a alíquota adotada no Estado para as operações em geral, de 17%. Senão veja-se o que antes estabelecia a redação da Lei n. 10.297/1996, que dispõe sobre o ICMS no âmbito do Estado catarinense:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: (...) II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica (...) c) prestações de serviços de comunicações⁵¹.

Considerando que o tema guia deste trabalho é a análise do caráter extrafiscal do ICMS à luz do entendimento firmado pelo STF no julgamento de Recurso Extraordinário em sede do tema de repercussão geral n. 745, impende discorrer acerca do surgimento da discussão que ocasionou o processo.

3.1 A ORIGEM DO DEBATE (LEI Nº 10.297/1996 DO ESTADO DE SANTA CATARINA)

A referida inconsistência apresentada pela legislação catarinense ensejou a impetração de mandado de segurança pela empresa Lojas Americanas S.A., no ano de 2010. É interessante mencionar que, dentre as ações do sujeito passivo contra o Fisco, o mandado de segurança revela-se como o mais comum instrumento de defesa ante exigências tributárias não revestidas no ordenamento jurídico⁵².

Assim sendo, a varejista brasileira, ora impetrante, fundamentou seu pleito no descumprimento à regra da seletividade em função da essencialidade, por parte da

⁵¹ SANTA CATARINA. **Lei n. 10.297 de 26 de dezembro de 1996 (redação anterior)**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina, 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=162040>. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁵² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 445.

Lei n. 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina, que aplicou alíquota de 25% para o ICMS incidente sobre os serviços de operações com energia elétrica e fornecimento de telecomunicações, enquanto a alíquota estadual para serviços e mercadorias ordinários é prevista no percentual de 17%⁵³.

Em defesa, a Procuradoria-Geral do Estado alegou a impossibilidade jurídica do pedido, devido ao argumento de que, caso este fosse aceito, o Poder Judiciário estaria, supostamente, atuando como legislador positivo. Ademais, afirmou que não havia vício na alíquota de ICMS contestada pelo contribuinte, visto que foi definida conforme a discricionariedade do legislador que teria o poder de escolha de se submeter ou não ao princípio da seletividade.

Entretanto, com todas as vênias às correntes contrárias, resta indubitável que, em relação ao ICMS, a partir do instante em que o legislador opta por definir alíquotas diferenciadas para as mercadorias e serviços, deve, compulsoriamente, se adequar à regra da seletividade em função da essencialidade dos bens tributados. Até porque, como já demonstrado, a previsão contida no art. 155, parágrafo 2º, inciso III, da CF/88⁵⁴ trata de norma cogente de observância compulsória.

Ressalte-se que, neste contexto, a adequação das alíquotas do imposto em destaque conforme a essencialidade dos bens e serviços não pode ocorrer sob moldes arbitrários. De acordo com o que afirma Kiyoshi Harada:

A Constituição não conferiu ao legislador ordinário margem de liberdade para ação de critério político destoante do conceito de essencial, de necessário e de indispensável em termos de realidade social vivenciada em nosso país. O conceito de essencialidade varia no tempo e no espaço para alcançar os diferentes estágios de civilização, abarcando não apenas as necessidades biológicas, como saúde, alimentação, vestuário, habitação, mas também tudo aquilo que é exigido no mundo atual como um pressuposto de um padrão de vida digna e decente no conceito da maioria de determinada população⁵⁵.

Ademais, quanto à falsa ideia de impossibilidade de atuação do Judiciário neste caso, sabe-se que, em verdade, o contribuinte tem pleno direito de provocar tal instância do Poder para ver os seus direitos corretamente respeitados.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 714.139/SC (doc. 16)**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

⁵⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev. 2023

⁵⁵ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 42.

De volta à análise do debate em destaque, após o regular processamento do feito, foi proferida sentença que denegou a segurança pleiteada. Não contente, a parte Autora interpôs Recurso de Apelação em face do Estado. Contudo, o apelo foi julgado improcedente pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina que sustentou que a alíquota aumentada de 25% sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações não violaria o princípio da seletividade.

Nessa senda, a empresa, então Recorrente, irressignada com o entendimento firmado pelo TJ/SC, interpôs Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, com fulcro no art. 102, inciso III, alínea “a”, da Carta Magna de 1988, que prevê *in litteris*: “Art. 102: Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição”⁵⁶.

Desta forma, a Recorrente fundamentou que o acórdão recorrido, ao confirmar a validade da alíquota majorada de ICMS, violou os princípios da seletividade e da isonomia tributária. Vale ressaltar, ainda, que, no Extraordinário, a empresa varejista alegou, em preliminar, a repercussão geral da questão veiculada.

Neste recurso, a parte Demandante asseverou a necessidade de observância à técnica da seletividade para o efetivo cumprimento da função extrafiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. Fora isto, aduziu que, conforme previa a legislação atacada, operações de venda de bens como brinquedos, joias e fogos de artifício, deveriam ser tributadas com base na alíquota modal de 17%, o que, em detrimento da previsão para os serviços de fornecimento de eletricidade e comunicações, não se mostrava razoável ou proporcional aos ditames constitucionais sob o ângulo da essencialidade.

Portanto, pediu a reforma do julgado para ver reconhecido o seu direito líquido e certo de pagar ICMS pela alíquota de 17% incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação, sendo afastada a alíquota de 25% e assegurada a repetição do referido indébito tributário.

Em Juízo prévio de admissibilidade no TJ/SC, o Recurso Extraordinário fora admitido. Sob o argumento de que inexistiam precedentes da Suprema Corte tratando especificamente da aplicação do princípio da seletividade ao ICMS incidente sobre os

⁵⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicação ou sobre as alíquotas aplicadas no Estado de Santa Catarina, o Desembargador Sérgio Baasch entendeu prudente e necessário o exame da matéria pelo STF.

Contudo, em junho de 2013, foi publicada decisão por meio da qual o então Ministro Relator Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, negou seguimento ao Recurso Extraordinário da Recorrente. Nesse rumo, contra a mencionada decisão monocrática, a varejista brasileira interpôs Agravo Regimental visando que este fosse submetido ao julgamento colegiado, nos termos do que dispõe o Código de Processo Civil.

Em seguida, foi negado provimento ao Agravo Regimental. Após, em face deste acórdão que manteve a decisão que negou seguimento ao Recurso Extraordinário, a empresa opôs Embargos de Declaração, pugnando pela apreciação da Suprema Corte à matéria discutida.

Finalmente, no julgamento destes declaratórios, a Primeira Turma do STF assentou o envolvimento de matéria constitucional na demanda e a necessidade de prosseguimento do Recurso Extraordinário para apreciação pelo Tribunal.

Isso posto, importa destacar que, nesta oportunidade, foi reconhecida a repercussão geral do tema (n. 745). O STF firmou que o quadro apresentara características passíveis de repetição em diversos processos, tendo em vista a previsão de alíquotas diferenciadas quanto aos serviços de distribuição de energia elétrica e telecomunicações nos Estados brasileiros. Desta maneira, restou determinado que cumpria ao Supremo demarcar o alcance do princípio da seletividade em função da essencialidade aplicado ao ICMS.

Quanto ao instituto processual da repercussão geral, vale dizer que este foi introduzido no ordenamento jurídico nacional através da Emenda Constitucional n. 45/2004⁵⁷. A repercussão geral é um procedimento de admissibilidade dos recursos extraordinários. Logo, quando um recurso extraordinário chega ao STF, é realizada a avaliação de preenchimento dos requisitos para reconhecimento da repercussão geral, quais sejam, relevância social, política econômica ou jurídica que transcendam os interesses subjetivos das partes da causa. Neste sentido, o parágrafo 3º, do art. 102, da CF/88 prevê que:

⁵⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 45 de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros⁵⁸.

Assim sendo, a utilização do instituto da repercussão geral possibilita o acesso mais célere à Justiça, pois visa diminuir o acúmulo de recursos levados ao Supremo Tribunal Federal, como método de uniformização da interpretação constitucional, evitando que a Corte precise decidir vários casos similares desnecessariamente. Como complementação, faz-se interessante destacar o que afirmam os autores Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha:

O pronunciamento do Plenário do STF sobre a repercussão geral de determinada questão vincula os demais órgãos do tribunal e dispensa, inclusive, que se remeta o tema a um novo exame do Plenário, em recurso extraordinário que verse sobre a questão cuja amplitude da repercussão já tenha sido examinada⁵⁹.

Portanto, em suma, pode-se aludir que a repercussão geral funciona como uma espécie de filtro recursal e oferece efeito multiplicador, na medida em que permite que o STF, através das decisões proferidas em sede de repercussão geral, atinja, de uma só vez, todos os processos análogos àquele julgado.

Vale citar, além disto, que o recurso extraordinário interposto pelas Lojas Americanas S.A. foi classificado pelo Supremo Tribunal Federal como um *leading case*. Esta expressão passou a integrar o sistema jurídico brasileiro, sendo traduzida, de forma livre, como “caso líder”. Portanto, no STF, o *leading case* está intimamente relacionado com a repercussão geral, representando o caso que servirá como base e fundamento para o julgamento de processos judiciais de matéria similar.

Na demanda em voga, considerando os efeitos de repercussão nacional do tema a ser julgado, figuraram como *amicus curiae* todos os Estados da Federação, o Distrito Federal e o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL). Ressalte-se que a expressão latina *amicus curiae* serve para denominar aqueles considerados os amigos da corte, terceiros que intervêm na lide com a função de oferecer subsídios ao órgão julgador.

⁵⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

⁵⁹ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais**. 16ª ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019, p. 453.

Na sequência, após reconhecida a repercussão geral do tema n. 745, a Procuradoria-Geral da República, em parecer publicado em fevereiro de 2015, manifestou-se a favor do provimento parcial do Recurso Extraordinário n. 714.139/SC⁶⁰. Afirmou a inconstitucionalidade do preceito legal catarinense ora questionado, tendo em vista a noção de que este representara incompatibilidade com o princípio da seletividade, pois previu alíquotas do ICMS superiores à geral a incidirem sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações, estes, por sua vez, essenciais. Ademais, alegou que o contribuinte deveria pleitear a restituição dos valores pagos indevidamente somente após o julgamento do extraordinário.

Nessa toada, a PGR afastou a hipótese levantada pela Recorrente de ofensa da Lei do Estado de Santa Catarina ao princípio da isonomia tributária. Ao fim, recomendou que, por colocar em risco a segurança jurídica e veicular matéria de excepcional interesse social, seria necessária a modulação dos efeitos pro futuro, com demarcação de um prazo para adaptação da legislação do ICMS pelo legislador catarinense. Vale colacionar trecho deste parecer elaborado pelo, à época, Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot:

É que, por mais que, diferentemente do IPI, em que o imperativo da seletividade é mais evidente, não faria sentido tributar bens essenciais sem qualquer critério, quando se tem à disposição marco principiológico apresentado pelo próprio constituinte. Ademais, fosse o caso de fazer incidir sem qualquer *discrímen* a tributação do ICMS, seria despicienda a mudança operada pela Constituição de 1988 em face da Constituição de 1967/69, que se limitava a tratar da seletividade do IPI e, quanto ao ICMS, estabelecia apenas sua uniformidade pela aplicação de alíquota igual para todas as mercadorias⁶¹.

Diante deste breve resumo sobre o deslinde do processo foco do presente trabalho, cumpre adentrar em uma análise sobre o caráter indispensável dos serviços ora em destaque, de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações. Afinal, faz-se necessário refletir sobre por qual motivo, conforme a previsão constitucional, ambos os serviços não podem sofrer com tributação excessiva.

⁶⁰ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE n. 714.139/SC (doc. 59)**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

⁶¹ *Ibidem, loc. cit.*

3.2 INDISPENSABILIDADE DOS SERVIÇOS DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE COMUNICAÇÃO

Na prática, o enquadramento de serviços ou mercadorias essenciais em alíquotas fixadas diferentemente daquelas atribuídas para bens supérfluos pode representar um grande desafio para os responsáveis pela elaboração das leis. Porém, em que pese não configure uma matéria simples, a identificação de mercadorias e serviços essenciais a serem onerados através da tributação de forma mais branda deve respeitar os ditames constitucionais pertinentes.

Portanto, não há, ou não deve haver arbitrariedade por parte do legislador. No mesmo sentido, afirma Bruno Guimarães: “Apesar de haver espaço para relativa discricionariedade com relação à quantidade de faixas de tributação e à carga tributária que se aplicará a cada uma, não é facultado ao legislador ignorar esse escalonamento, tributando como supérfluo uma mercadoria ou serviço essencial”⁶².

Nessa senda, a fim de determinar o que é essencial, faz-se necessário pôr em evidência os requisitos para consubstanciar o mínimo existencial capaz de promover, de forma plena, a dignidade da pessoa humana. Logo, os bens e serviços mais indispensáveis a um padrão de vida que garanta direitos à saúde, trabalho e alimentação, por exemplo, são enquadrados como essenciais.

Quanto ao serviço de fornecimento de energia elétrica, atualmente, é incontestável a dependência dos seres humanos no que toca o fornecimento deste bem. Assim sendo, o serviço de fornecimento de eletricidade é fundamental para manutenção de uma vida digna, afinal, no mundo moderno, não é possível admitir uma existência cotidiana embasada na perspectiva da dignidade sem itens como iluminação artificial ou refrigeração, por exemplo. Nas palavras de Machado Segundo: “Sem energia não há venda, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal”⁶³.

Ou seja, sem energia elétrica, diversas atividades econômicas e sociais seriam paralisadas, o que certamente ocasionaria prejuízos sem precedentes para a sociedade como um todo. Por este motivo, é pacificada a compreensão de que é

⁶² GUIMARÃES, Bruno A. François. A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito. **Revista Direito Tributário Atual – IBDT**, junho de 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/343>. Acesso em: 25 abr. 2023.

⁶³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 62**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 73.

essencial para toda a população o acesso contínuo à prestação do serviço de fornecimento de eletricidade, especialmente em situações de emergência ou crise. Logo, resta nítido que a energia elétrica é indispensável tanto pela perspectiva do progresso e desenvolvimento socioeconômico da sociedade, quanto pelo olhar da necessidade de garantia do mínimo existencial digno para todo e qualquer cidadão do país.

Neste ponto, vale mencionar a Lei n. 7.783/1989 que dispõe sobre o direito de greve, destringe quais são os serviços essenciais e regula o atendimento das necessidades inadiáveis da sociedade. Dessa forma, o art. 10, inciso I, do referido diploma legal, prevê expressamente que: “Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis”⁶⁴.

Assim, comprovada a característica indispensabilidade que reveste o serviço de fornecimento de energia elétrica, entende-se que este deve ser tributado pelo ICMS de forma a atender ao critério do princípio da seletividade, conforme impõe a Constituição Federal. Vale ressaltar que isto independe da quantidade de energia elétrica consumida pelo contribuinte, bem como não importa se esta é destinada a um ambiente residencial, comercial ou industrial, pois, como visto, a eletricidade é, invariavelmente, essencial.

Quanto ao serviço de telecomunicações, é importante explicitar que este também é considerado essencial, pois mostra-se fundamental para assegurar a efetiva comunicação entre pessoas, empresas e até mesmo governos. No âmbito do direito, o acesso às telecomunicações é considerado direito humano básico, garantido, inclusive, pela Carta Magna de 1988⁶⁵. Isto ocorre porque a capacidade de comunicação é primordial para o exercício completo da liberdade de expressão, de informação e participação ativa na sociedade, inclusive sob o aspecto político.

⁶⁴ BRASIL. **Lei nº 7.783, de 28 de Junho de 1989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, DF, 1989. Disponível em: http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%207.783-1989?OpenDocument. Acesso em: 15 abr. 2023.

⁶⁵ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença. (BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023).

Especialmente na era das redes sociais, a importância de garantir o efetivo direito à comunicação é ainda mais crucial, pois a internet e outras tecnologias de comunicação estão transformando a maneira como os indivíduos se comunicam, se informam e interagem entre si, o que repercute significativamente para o desenvolvimento econômico da sociedade, para a democracia, bem como para o exercício de direitos humanos.

Sendo assim, as empresas que prestam o fornecimento do serviço de telecomunicações possuem a responsabilidade de assegurar que o pleno acesso às suas funcionalidades esteja disponível para todos os usuários, independentemente de localização geográfica ou condição financeira. Neste sentido, o já mencionado art. 10 da Lei n. 7.783/1989, no inciso VII, dispõe expressamente que o serviço de telecomunicações também está no rol das atividades consideradas essenciais⁶⁶.

Portanto, ambos os serviços debatidos no Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, devido ao pleito da parte Recorrente de pagar ICMS com base em alíquota menor do que a prevista pela legislação estadual, são serviços essenciais para manutenção do bem-estar da sociedade.

Logo, de fato, a previsão de alíquotas majoradas de ICMS para os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações padece de incontestável inconstitucionalidade. Faz-se importante destacar que a opção do Estado de Santa Catarina em tributar tais serviços, a título de ICMS, com a alíquota de 25%, típica de mercadorias supérfluas, fere o que prevê a sistemática seletiva da tributação, pois, um bem ou serviço essencial não pode ser onerado através dos tributos como se voluptuário fosse.

Assim, resta ainda mais nítida a razão pela qual o tema em voga teve repercussão geral reconhecida pelo STF. Insta mencionar que o princípio da seletividade, embasado pela perspectiva da essencialidade, não constitui a ideia de que os serviços ou bens essenciais para a coletividade devem ser favorecidos com alíquotas reduzidas, mas sim que não deve haver previsão de uma alíquota majorada para estes, porque isto apenas deve ser admitido em relação aos bens supérfluos que não compõem a noção de mínimo existencial para uma vida digna.

⁶⁶ BRASIL. **Lei nº 7.783, de 28 de Junho de 1989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, DF, 1989. Disponível em: http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%207.783-1989?OpenDocument. Acesso em: 15 abr. 2023.

Veja-se que, apesar disto, o fornecimento dos serviços de energia elétrica e telecomunicações são tributados pelo ICMS através de alíquotas majoradas em boa parte dos Estados brasileiros. A título exemplificativo, na Bahia, a alíquota para serviços de energia elétrica é de 25% e, para serviços de telecomunicações, a alíquota corresponde a 26%⁶⁷. Já no Estado do Rio de Janeiro, a alíquota de ICMS correlativa ao serviço de fornecimento de energia elétrica pode chegar a 28%, a depender dos níveis de consumo. Ademais, neste mesmo Estado, a legislação carioca prevê a alíquota de 26% para o serviço de telecomunicações⁶⁸.

Perante o exposto, sabe-se que, conforme já foi narrado, os Estados-membros da Federação possuem margem de liberdade para legislar sobre a tributação e suas respectivas alíquotas. Porém, isso não quer dizer que esta liberdade deve ser exercida sem limitações. Na verdade, a tributação tem de estar sempre lastreada nos ditames constitucionais adequados, sobretudo nos princípios tributários.

Então, em continuidade ao assunto destacado, faz-se necessário dar início a um tópico dedicado à compreensão do desvirtuamento da técnica da seletividade no âmbito do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

3.3 O DESVIRTUAMENTO DA TÉCNICA DE SELETIVIDADE DO ICMS – (IN)COERÊNCIA COM O TEXTO CONSTITUCIONAL

Conforme os marcos anteriormente estabelecidos quanto à caracterização da essencialidade de um determinado bem ou serviço, é possível concluir que, indubitavelmente, tanto o serviço de fornecimento de energia elétrica quanto o serviço de telecomunicações são de manifesta essencialidade para o ser humano, tendo em vista a indispensabilidade destes para uma vida digna, bem como para o desenvolvimento social e econômico da sociedade.

⁶⁷ BAHIA. **Lei nº 7014 de 04 de dezembro de 1996**. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361>. Acesso em: 17 abr. 2023.

⁶⁸ RIO DE JANEIRO. **Lei n. 2658 de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ, 1996. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rj/lei-ordinaria-n-2657-1996-rio-de-janeiro-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 17 abr. 2023.

Porém, nota-se que o tratamento conferido pelas legislações estaduais, com destaque para a legislação catarinense, em relação à quantificação das alíquotas de ICMS, fere o princípio constitucional da seletividade em razão da essencialidade, ora previsto no art. 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988⁶⁹. Afinal, alíquotas de ICMS que correspondem ou beiram a faixa de 25% para tais serviços essenciais deixam de considerar a relevância destas prestações destinadas a suprir necessidades básicas dos cidadãos.

Assim sendo, os legisladores ordinários estaduais, ao elaborarem suas normas no tocante à previsão de alíquotas e as respectivas bases de cálculo do imposto em comento, não podem evadir-se injustificadamente do sentido fundamental inserido no texto constitucional⁷⁰. Neste ponto, forçoso é destacar o seguinte dispositivo legal do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias⁷¹.

Ou seja, os Estados-membros da Federação não podem, por meio da prerrogativa da seletividade em razão da essencialidade, conferir tratamento prejudicial àqueles serviços ou bens considerados essenciais, desvirtuando o que dispõe a Constituição Federal.

Vale dizer que, em que pese a CF/88 não explicita, de forma expressa, o que seria considerado essencial e indispensável, não é razoável limitar ou restringir aquilo que, naturalmente, já é tido desta forma. Como afirma Aliomar Baleeiro: “O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas”⁷².

⁶⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

⁷⁰ CHAVES, Iran José. **ICMS – A Inconstitucionalidade da Alíquota Incidente sobre o Fornecimento de Energia Elétrica**. Jurisprudência Catarinense – Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (p. 30). Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/documents/557855/13537011/115-min.pdf/9ea6ea29-2701-410c-90bb-b6ce551fc866?t=1656954217077>. Acesso em: 15 abr. 2023.

⁷¹ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 26 fev.2023.

⁷² BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 201.

Fica clara a incoerência da Lei n. 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina⁷³ que, contraditoriamente, demarca que o serviço de fornecimento de energia elétrica seria essencial apenas no contexto do consumo domiciliar, dentro de uma quantidade limítrofe específica. Ora, o referido serviço de fornecimento de eletricidade não é essencial para o comércio, indústria ou para prestadores de serviços como hospitais ou escritórios? Ademais, é justa a previsão de que a energia elétrica constitui-se essencial apenas quando consumida até certo limite? Nota-se que não.

Interessa destacar também que a indevida previsão de alíquotas aumentadas de ICMS para os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações, além de ferir o princípio da seletividade em função da essencialidade, destoa do princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal⁷⁴. Isto porque o encargo tributário elevado destes serviços representa tributação confiscatória, em razão do nítido objetivo de arrecadar verba para os cofres públicos sem levar em consideração noções de razoabilidade ou proporcionalidade. Nas palavras de Iran José de Chaves: “Admitir a quebra de norma constitucional alegando necessidade de arrecadação é abrir precedente para futuras alegações de ordem ou de poder”⁷⁵.

É conveniente reforçar que a aplicação do princípio da seletividade na tributação através do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços é forma de efetivação da justiça fiscal e da isonomia, considerando a natureza indireta do referido tributo que acarreta a impossibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Nessa senda, explicam Thomas Ampessan e Alberto Carbonar: “Evidentemente, é por intermédio do princípio da seletividade/essencialidade que se

⁷³ SANTA CATARINA. **Lei n. 10.297 de 26 de dezembro de 1996 (redação anterior)**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina, 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=162040>. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁷⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

⁷⁵ CHAVES, Iran José. **ICMS – A Inconstitucionalidade da Alíquota Incidente sobre o Fornecimento de Energia Elétrica**. Jurisprudência Catarinense – Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (p. 30). Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/documents/557855/13537011/115-min.pdf/9ea6ea29-2701-410c-90bb-b6ce551fc866?t=1656954217077>. Acesso em: 15 abr. 2023.

atende o regramento constitucional e se equilibra a carga tributária do ICMS suportada pelo consumidor final para o consumo dos produtos e serviços essenciais”⁷⁶.

Aliás, desta forma entendeu a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 634.457/RJ, que, em relação à incidência do ICMS, demarcou:

Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais⁷⁷.

Na mesma linha de inteligência do precedente supramencionado, os Tribunais de Justiça dos Estados da Bahia⁷⁸, Rio de Janeiro⁷⁹ e Piauí⁸⁰ decidiram que fere o princípio constitucional da seletividade a previsão de alíquotas de ICMS desarrazoadamente aumentadas para os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações. Neste ponto, vale destacar o pensamento da autora Regina Helena Costa que afirma:

A exigência do ICMS deve ser modulada consoante o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço: quanto mais essenciais forem, menor deve ser a tributação; quanto menos essenciais forem, o imposto deve atingir as respectivas operações e prestações com maior intensidade. A essencialidade, assim entendida como a elevada importância da mercadoria ou serviço para o consumo, é o critério em função do qual a tributação do ICMS será modulada⁸¹.

⁷⁶ AMPESSAN, Thomas; CARBONAR, Alberto. **ICMS sobre fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação**. Jota Info, janeiro de 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-sobre-fornecimento-de-energia-eletrica-e-servicos-de-telecomunicacao-01012018>. Acesso em: 15 abr. 2023.

⁷⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE n. 634.457/RJ**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Glamour Confeitaria LTDA e outros. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4014325>. Acesso em: 28 mar. 2023.

⁷⁸ BAHIA. TJ-BA. **APL 0084438-34.2006.8.05.0001**. Apelante: Diagnoson Ultrassonografia. Apelado: Fazenda Pública do Estado da Bahia. Relator: Des. Emílio Salomão Pinto Resedá, Data de Publicação: 19/02/2014, Quarta Câmara Cível. Disponível em: <https://jurisprudenciaws.tjba.jus.br/inteiroTeor/681f1f2b-42fd-350a-9156-de66a3cea39e>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁷⁹ RIO DE JANEIRO. TJ-RJ. **APL 0007546-53.2016.8.19.0063**. Apelante: Estado do Rio de Janeiro. Apelado: MFPPV Modelagem e Fabricação de Peças de Fibra de Vidro Ltda. Relator: Des(a). Eduardo Gusmão Alves de Brito Neto, Data de Julgamento: 10/11/2020, Décima sexta Câmara Cível, Data de Publicação: 13/11/2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1772325587/inteiro-teor-1772325590>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁸⁰ PIAUÍ. TJ-PI. **APL/REEX 0021210-25.2008.8.18.0140**. Relator: Des. Fernando Carvalho Mendes, Data de Julgamento: 21/03/2019, 1ª Câmara de Direito Público. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-pi/692141940>. Acesso em 10 abr. 2023.

⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 396.

Ante estas considerações, inicia-se o capítulo final deste trabalho dedicado a um exame aprofundado da tese firmada em sede do Tema de Repercussão Geral nº 745, com especial atenção à razão de decidir do Supremo Tribunal Federal no julgamento do *leading case* Recurso Extraordinário n. 714.139/SC.

4 ANÁLISE DO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 745

No final do ano de 2021, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento do Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, que foi parcialmente provido. Com relatoria do então Ministro Marco Aurélio, restou decidido, em sede de repercussão geral, que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações não pode ter alíquotas superiores ao patamar demarcado para as operações em geral⁸². Vale repisar a tese fixada no enfrentamento do tema n. 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 serviços⁸³.

Percebe-se, então, que o Plenário do STF reconheceu que a Carta Magna não obriga, diretamente, os entes competentes a aplicarem o princípio da seletividade ao ICMS. Contudo, a Suprema Corte considerou evidente a preocupação do constituinte de demarcar que, uma vez adotada a seletividade, deve haver ponderação detalhada acerca das características intrínsecas do bem ou do serviço em razão de sua essencialidade, objetivando a efetivação da justiça fiscal.

Em outros termos, restou decidido que, tendo em vista a opção dos legisladores ordinários estaduais de balancearem as alíquotas de ICMS conforme a variação de espécies das mercadorias e serviços, a adequação destes aos critérios do princípio da seletividade em função da essencialidade é obrigatória.

Neste ponto, interessa destacar que o Supremo, no julgamento do *leading case* em destaque, não atuou como legislador positivo, afinal, apenas demarcou a incidência do ICMS nos termos da alíquota ordinária prevista pela lei estadual de Santa Catarina, conforme o pleito da empresa varejista Recorrente. Como afirmam Marcos Aurélio Valadão e Arnaldo Sampaio Godoy: “Afasta-se a hipótese de atuação

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 714.139/SC (doc. 494)**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

⁸³ *Ibidem, loc. cit.*

do STF como construtor de normas, o que ocorreria com ordem para fixação de uma alíquota menor do que a geral”⁸⁴.

Assim sendo, cumpre iniciar novo tópico a fim de extrair a *ratio* do entendimento firmado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário em voga, desde o voto do Ministro Relator até as divergências apresentadas pelos Ministros vencidos pela maioria.

4.1 A *RATIO* DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF)

A essência da controvérsia tratada no julgamento do tema de repercussão geral n. 745 reside no fato de que o legislador do Estado de Santa Catarina, ao interpretar, erroneamente, de forma literal o que dispõe o art. 155, parágrafo 2º, inciso III, da CF/88⁸⁵, deixou de adotar a premissa da seletividade na fixação de alíquotas de dois serviços essenciais, quais sejam o fornecimento de energia elétrica e telecomunicações.

Há de se afirmar que, em que pese, para o ICMS, o caráter fiscal seja mais dominante, não pode o legislador ordinário, responsável pela fixação das alíquotas, com a finalidade de arrecadar mais aos cofres públicos, deixar de considerar a face extrafiscal do tributo, em descumprimento não apenas ao princípio da vedação ao confisco, mas sobretudo aos princípios da seletividade e da capacidade contributiva. Nesta linha de raciocínio afirma Regina Helena Costa:

O ICMS operará, também, como instrumento de extrafiscalidade, visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto. Inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte de fato⁸⁶.

Partindo para a análise do exame do mérito do RE 714.139/SC, o Relator, Ministro Marco Aurélio, iniciou o seu voto deixando clara a pertinência do controle judicial quanto à Lei catarinense n. 10.297/1996 com fito de garantir o respeito ao

⁸⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A necessária extensão do decidido pelo STF no RE 714.139-SC aos combustíveis**. Consultor Jurídico, janeiro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-14/opiniao-extensao-decidido-re-714139-sc-aos-combustiveis>. Acesso em: 15 abr. 2023.

⁸⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 396.

figurino constitucional. Ademais, fez constar que, nos dispositivos da legislação ora questionada, houve contrariedade à Constituição Federal, “uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade”⁸⁷.

Assim sendo, o Ministro Relator decidiu que o desvirtuamento da técnica da seletividade, considerada a maior onerosidade sobre serviços essenciais, não se compatibiliza com os fundamentos da Carta Magna. Portanto, votou pelo parcial provimento do extraordinário para, reformando o acórdão recorrido, deferir a ordem e reconhecer o direito da Recorrente ao recolhimento do ICMS incidente sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações com base na alíquota geral do Estado de Santa Catarina, de 17%.

Vale salientar que, no voto, o Relator expôs a incoerência da alegada incompatibilidade da Lei impugnada com o princípio da isonomia. Ademais, assentou que o pedido de repetição do indébito é matéria infraconstitucional, não cumprindo ao STF analisá-la.

Em seguida, votou o Ministro Alexandre de Moraes, inaugurando divergência. Em seu voto, entendeu que o Estado de Santa Catarina, ao estipular alíquotas reduzidas aos contribuintes com baixos níveis de consumo de energia elétrica, estaria atendendo ao princípio da seletividade do ICMS, juntamente com o princípio da capacidade contributiva. À época, a legislação estadual previa, *in litteris*:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: III - 12% (doze por cento) nos seguintes casos: a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora); b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kWh (quinhentos quilowatts-hora) mensais por produtor rural⁸⁸.

Dessa forma, o Ministro Alexandre de Moraes, destoando em parte do Relator, votou pelo parcial provimento do RE 714.139/SC, apenas para afastar a alíquota

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 714.139/SC (doc. 494)**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

⁸⁸ SANTA CATARINA. **Lei n. 10.297 de 26 de dezembro de 1996 (redação anterior)**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina, 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=162040>. Acesso em: 07 mar. 2023.

majorada de 25% incidente sobre os serviços de telecomunicações. Porém, entendeu por bem a aplicação desta mesma alíquota de ICMS para o serviço de fornecimento de eletricidade, tendo em vista o argumento de que o Estado de Santa Catarina teria apresentado justificativa adequada para tal, amparado na ideia de incentivo à redução do consumo e controle do desperdício de energia elétrica.

Na sequência, o Ministro Dias Toffoli pediu vista dos autos. No voto-vista, acompanhando o Ministro Relator Marco Aurélio, votou a favor do parcial provimento do extraordinário para, reformando o acórdão recorrido “deferir a ordem e reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei estadual n. 10.297/1996”⁸⁹.

Para embasar o seu ponto, o referido Ministro, inclusive, elencou dados que demonstram a indispensabilidade do serviço de fornecimento de energia elétrica, fazendo mencionar o caso do apagão ocorrido no Estado do Amapá em 2020. A título ilustrativo, vale apontar trecho do voto que cita uma notícia deste evento:

Caixas eletrônicos e máquinas de cartão, que precisam de carregamento elétrico, também pararam de funcionar, o que faz com que as pessoas não consigam fazer compras. Bombas de postos de gasolina também pararam de funcionar sem energia. Com o rodízio, eles operam somente nos horários em que o fornecimento está normalizado. Só ficaram operantes os postos que têm gerador próprio (antes com horário reduzido por causa da pandemia, eles agora podem funcionar 24h)⁹⁰.

Neste sentido, o Ministro Dias Toffoli afirmou que, em se tratando de serviço essencial, independe qual a classe que figura como consumidor, pois faz-se necessário considerar a essencialidade da prestação e não a qualidade daquele que a consume. De fato, como é possível afirmar supérfluo o alto consumo de energia elétrica em indústrias, por exemplo? Ora, a atividade industrial necessita de alto gasto de eletricidade sem que isto seja considerado voluptuário ou não essencial, afinal são tais empresas que, dentre outras, sustentam a dinâmica econômica do país.

⁸⁹ SANTA CATARINA. **Lei n. 10.297 de 26 de dezembro de 1996 (redação anterior)**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina, 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=162040>. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 714.139/SC (doc. 494)**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

Ou seja, no Estado de Santa Catarina, as categorias de contribuintes consumidores de energia elétrica beneficiados com alíquotas reduzidas em razão do consumo são ínfimos quando comparados com todos aqueles que sofrem com a oneração excessiva através da alíquota majorada de ICMS no percentual de 25%. Nas palavras de Rodrigo Duarte e Fernanda Iizuka: “A adoção dessas medidas de desoneração apenas camufla a ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade, uma vez que a regra geral é a tributação a maior”⁹¹. Nessa linha, cumpre destacar as reflexões de Luís Eduardo Schoueri:

Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da Justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece improprio, nesse sentido, entender ‘essencial’ um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular⁹².

Impende destacar que o Ministro Dias Toffoli propôs a modulação dos efeitos da decisão, com estipulação para que esta produzisse resultados a partir do exercício financeiro posterior à data do julgamento, ressaltando as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata da apreciação do mérito.

Na sequência, votou a Ministra Carmen Lúcia a favor do parcial provimento do Recurso Extraordinário, em semelhança aos termos do voto do Relator. Em continuidade, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos. No seu voto-vista, demarcou que os Estados, na diferenciação entre as alíquotas de ICMS estabelecidas para os distintos produtos e serviços, têm o dever de coligir e fundamentar suas normas em elementos da Constituição Federal. Contudo, acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes para reduzir apenas a alíquota de 25% incidente sobre os serviços de comunicação.

Próximo a votar, o Ministro Edson Fachin acompanhou o Relator a favor do parcial provimento do Recurso Extraordinário para reduzir as alíquotas de ICMS incidentes sobre ambos os serviços destacados. O Ministro Nunes Marques, por sua vez, também votou acompanhando o Relator.

⁹¹ DUARTE, Rodrigo Garcia; IIZUKA, Fernanda Oppermann. **O Tema 745 de Repercussão Geral: A Seletividade Segundo o Supremo e a Modulação em Matéria Tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/07/Rodrigo-Garcia-Duarte-e-Fernanda-Oppermann-Iizuka.pdf>. Acesso em 16 mar. 2023.

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 425.

Através destes votos aqui elucidados, é possível extrair a *ratio* da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 714.139/SC. Venceu a posição do Ministro Relator para determinar que o princípio da seletividade deve ser considerado no estabelecimento das alíquotas de ICMS. Além disso, foi deferida a ordem para reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do referido imposto incidente sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e comunicação com base no percentual da alíquota geral de 17%, conforme previsto na Lei catarinense.

Nota-se que a tese firmada no julgamento do RE paradigma do tema de repercussão geral n. 745 denota concordância com os parâmetros apresentados pelo sistema constitucional tributário. Isto porque tanto o fornecimento de energia elétrica quanto o serviço de telecomunicação representam prestações essenciais de larga utilização e inegável valor para a sociedade. Importa destacar também que estes serviços fazem parte da noção de mínimo existencial para a vida de qualquer cidadão, lastreada na perspectiva do respeito à dignidade da pessoa humana.

4.2 EFETIVIDADE: A EXTRAFISCALIDADE DO ICMS E A PRETENSÃO DO LEGISLADOR CONSTITUINTE ORIGINÁRIO

No âmbito de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, o caráter extrafiscal do tributo ou, mais especificamente, a característica da seletividade em função da essencialidade dos bens tributados foi prevista pelo legislador constituinte originário como instrumento de efetivação da justiça fiscal.

Porém, conforme demonstrado, na realidade, os Estados brasileiros, em detrimento dos princípios da seletividade e da capacidade contributiva, preveem alíquotas de ICMS desproporcionalmente aumentadas com incidência sobre serviços essenciais. Neste ponto vale colacionar o que afirma o autor Paulo Caliendo:

A essencialidade da tributação mediante critérios de seletividade é uma forma de aplicação indireta do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo. A técnica da seletividade determina a exigência de critérios diferenciados para a aplicação de alíquotas aos produtos essenciais e supérfluos, de tal modo que os produtos essenciais sejam gravados com uma alíquota mais baixa e os produtos de luxo com uma alíquota mais elevada. (...) O princípio da seletividade representa um importante instrumento de realização da justiça fiscal e de combate à regressividade dos impostos sobre o consumo⁹³.

⁹³ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 215.

Na elaboração dos dispositivos da Carta Magna, pretendeu o legislador constituinte proteger o mínimo vital. Desta forma, dispôs que produtos essenciais como remédios, peças básicas de vestuário, alimentos, ou serviços imprescindíveis como o fornecimento de energia elétrica e telecomunicações devem ocupar posição de privilégio, não podendo sofrer com fortes cargas tributárias. De outro lado, há a noção de que bens supérfluos e suntuosos devem ter alíquotas designadas na razão direta da dispensabilidade.

Portanto, resta claro que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 714.139/SC foi adequada aos padrões dos ditames constitucionais, pois não é admissível que serviços essenciais continuem sendo tributados como se voluptuários fossem. Afinal, é necessário interpretar de maneira sistemática a CF/88, devendo a arrecadação de tributos ter como norte o respeito aos princípios constitucionais tributários.

Em síntese, o controle da tributação deve seguir o que pressupõe a ideia de dignidade da pessoa humana, assim como precisa também observar a efetivação da justiça tributária de fato, pois, através destes instrumentos, são estabelecidos critérios valorativos quanto à conjuntura econômica e social. Sendo assim, o Poder Público tem que possuir como um dos objetivos primordiais o atendimento às reais necessidades da população, preservando todo o arcabouço de direitos que visa proteger os contribuintes⁹⁴. Isso posto, interessa citar o pensamento da autora Betina Grupenmacher:

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades são formas de limitações impostas do Estado no exercício do poder de tributar, razão pela qual são reconhecidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Público⁹⁵.

Ante o exposto, surge o questionamento acerca da efetividade da norma constitucional que prevê o princípio da seletividade no âmbito de incidência do ICMS. Os resultados pretendidos pela Carta Magna quanto à tributação em conformidade com a essencialidade dos bens tributados, na prática, não são considerados na

⁹⁴ SANTOS, Victória Milaré Toledo. **Efetividade do caráter extrafiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento, agosto de 2021. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/efetividade-do-carater-extrafiscal-do-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos>. Acesso em: 25 jan. 2023.

⁹⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In: Octavio Campos Fischer. (Org.). Tributos e Direitos Fundamentais. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 13.

elaboração das leis ordinárias estaduais que estabelecem as alíquotas de ICMS. Ressalte-se que a previsão de alíquotas aumentadas para bens e serviços essenciais não ocorre apenas no Estado de Santa Catarina. Quanto à essencialidade, é forçoso repetir que trata-se de preceito que visa melhor distribuição de renda e justiça na tributação.

Sendo assim, a Corte Suprema, após proferida a decisão de inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei catarinense, no tocante ao desrespeito de princípios que compõem o Sistema Tributário Nacional, dispôs acerca da proposta de modulação dos efeitos, para que o entendimento passasse a ser aplicado em todo o Brasil.

4.2.1 Modulação dos efeitos da decisão proferida

Como dito, a decisão de inconstitucionalidade referente aos dispositivos da Lei n. 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina se deu em sede de controle difuso de constitucionalidade, ou seja, vinculou apenas as partes envolvidas no litígio. Contudo, considerando a repercussão geral do tema e em razão da necessidade de amenizar os efeitos negativos da decisão para os cofres dos Estados brasileiros, foi proposta a modulação dos efeitos deste caso.

Nos termos do que foi mencionado anteriormente, o Ministro Dias Toffoli suscitou a modulação dos efeitos da decisão no seu voto, afirmando que “medidas como essa têm sido observadas pela Corte em modulações de efeitos quando em jogo questões tributárias que provoquem relevantes repercussões nas contas públicas”⁹⁶. Ato contínuo, foi aberto novo prazo para que os ministros se manifestassem acerca desta questão.

Vale dizer que o art. 27 da Lei n. 9.868/1999 prevê a modulação dos efeitos no ordenamento jurídico brasileiro:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 714.139/SC (doc. 494)**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado⁹⁷.

Da mesma forma, há previsão deste instituto no art. 927, parágrafo 3º do CPC que dispõe *in litteris*:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica⁹⁸.

Assim sendo, restou definida, por maioria dos votos no julgamento do *leading case* paradigma do Tema n. 745, a modulação dos efeitos da decisão. A Corte adotou o parâmetro fixado no RE 714.139 de forma que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos somente a partir do Plano Plurianual de 2024-2027, com ressalva para as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito⁹⁹.

Vale ressaltar que o Plano Plurianual (PPA) consiste em um instrumento de planejamento orçamentário do Governo Federal que define as metas com vigência de quatro anos, nos termos do que prevê o art. 165, inciso I, da CF/88¹⁰⁰. Logo, o planejamento do PPA dispõe acerca das medidas orçamentárias que serão adotadas a nível nacional para a formulação de planos regionais e setoriais.

Na situação em voga, através da ponderação entre os interesses e valores do conflito, a modulação dos efeitos objetivou minimizar os impactos financeiros nas contas públicas, no tocante à arrecadação tributária, até porque o ICMS arrecadado a título dos serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações representa importante verba para os Estados brasileiros.

Ademais, as unidades federadas possuem leis em dissonância com a tese firmada pelo STF, o que prova que a decisão em sede de repercussão geral impactará,

⁹⁷ BRASIL. **Lei n. 9.868 de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.

⁹⁸ BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

⁹⁹ **STF declara inconstitucional alíquota maior de ICMS de energia elétrica e comunicações em cinco estados**. Portal do Supremo Tribunal Federal, Brasília, 28 de ago. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=493138&ori=1#:~:text=Com%20rela%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0%20modula%C3%A7%C3%A3o%20dos%20exerc%C3%ADcios%20financeiros%20de%202024.&text=Lei%2011.651%2F1991%20de%20Goi%C3%A1s,%202004%20e%202015.505%2F2005>. Acesso em: 15 abr. 2023.

¹⁰⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev.2023.

de maneira relevante, nas finanças destes Estados-membros. Sendo assim, entendeu-se mais pertinente, em respeito a ideia da segurança jurídica, determinar a produção dos efeitos da decisão a partir do Plano Plurianual seguinte, tendo como referencial a data de julgamento do Recurso Extraordinário.

Insta mencionar que o Ministro Dias Toffoli, no seu voto, em relação à proposta de modulação dos efeitos da decisão, citou que houve uma audiência que reuniu governadores de estados brasileiros preocupados com os impactos financeiros em razão da diminuição da arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços gerada pelo julgamento do Recurso Extraordinário n. 714.139/SC¹⁰¹.

Os representantes dos estados, suscitando o princípio da segurança jurídica, ressaltaram a necessidade de concessão de um período de tempo para preparação quanto às mudanças. Fora isto, destacaram também a importância de haver previsibilidade no planejamento financeiro, principalmente por conta da situação de crise fiscal que à época enfrentavam em razão da pandemia¹⁰². Assim sendo, interessa destacar a afirmação de André Horta, diretor institucional do Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda (Comsefaz):

Para os estados, a queda da alíquota de forma generalizada significaria, evidentemente, perda de arrecadação. A redefinição da alíquota, se seguido o entendimento do STF pelos estados em legislações locais, representaria uma perda anual estimada por eles em R\$ 26,6 bilhões. Isso poderia levar à necessidade de readequação e aumento da alíquota geral¹⁰³.

O Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda, através do diretor institucional André Horta, complementou: “para manter a mesma receita, entendemos que seria preciso aumentar a alíquota modal em ao menos 1% pelos estados”¹⁰⁴.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 714.139/SC (doc. 494)**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

¹⁰² **Ministro Dias Toffoli recebe Fórum Nacional de Governadores para debater ICMS sobre energia e telecomunicações**. Portal do Supremo Tribunal Federal, Brasília, 1 de dez. de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=477591&ori=1>. Acesso em: 15 abr. 2023.

¹⁰³ PAIVA, Letícia. **Como decisão do STF sobre ICMS de energia e telecom impacta empresas e arrecadação**. Jota, São Paulo, 24 de nov. de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/como-decisao-do-stf-sobre-icms-de-energia-e-telecom-impacta-empresas-e-arrecadacao-24112021>. Acesso em: 15 abr. 2023.

¹⁰⁴ PAIVA, Letícia. **Como decisão do STF sobre ICMS de energia e telecom impacta empresas e arrecadação**. Jota, São Paulo, 24 de nov. de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/como-decisao-do-stf-sobre-icms-de-energia-e-telecom-impacta-empresas-e-arrecadacao-24112021>. Acesso em: 15 abr. 2023.

Nota-se, desta forma, que a referida solução seria inviável, principalmente devido ao quadro econômico nacional enfrentado em decorrência do evento pandêmico.

Desta maneira, de acordo com o que foi elucidado, como forma de amortizar os resultados prejudiciais da decisão, foi definida a modulação dos efeitos, no intuito de possibilitar que os estados se adequem, de forma gradativa, à aplicação da redução da arrecadação de ICMS a título de incidência sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações. Na prática, o STF autorizou que as unidades federativas conservem as alíquotas aumentadas até o final de 2023.

Vale ressaltar que a decisão do STF no RE n. 714.139 motivou o ajuizamento de 26 ações diretas de inconstitucionalidade contra as leis estaduais que previam alíquotas aumentadas de ICMS aos serviços declarados essenciais. No julgamento destas ações, os ministros do Supremo aplicaram o entendimento firmado em sede de repercussão geral, ou seja, declararam as normas inconstitucionais e modularam as decisões para 2024¹⁰⁵. A título exemplificativo, importa colacionar ementa da decisão proferida na ADI n. 7.116 do Estado de Minas Gerais:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART.12, ALÍNEAS G.2 E J, DA LEI 6.763/1975 DO ESTADO DE MINAS GERAIS. LEI 10.562/1991 e 23.521/2019. ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ADOÇÃO DE ALÍQUOTAS SUPERIORES ÀQUELA QUE INCIDE SOBRE AS OPERAÇÕES EM GERAL. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. TESE FIXADA NO TEMA 745 DA REPERCUSSÃO GERAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O Plenário deste Tribunal fixou a tese de que, uma vez adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços: RE 714.139, Red. P/ acordo Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Dje 15.03.2022, Tema nº 745 da Repercussão Geral. 2. Ação direta conhecida e pedido julgado procedente, declarando a inconstitucionalidade do art. 12, alíneas g.2 e j, da Lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais, com eficácia a partir do exercício financeiro de 2024. 3. Parâmetros para a modulação dos efeitos da decisão fixados no *leading case*, RE 714.139- RG, a fim de que produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024¹⁰⁶.

¹⁰⁵ MENGARDO, Bárbara. **Apesar de essenciais, energia e telecom têm ICMS majorado em ao menos 3 estados**. Jota, São Paulo, 1 de fev. de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/apesar-de-essenciais-energia-e-telecom-tem-icms-majorado-em-ao-menos-3-estados-01022023>. Acesso em: 15 abr. 2023.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI Nº 7.116/MG**. Requerente: Procurador-Geral da República. Relator: Min. Edson Fachin, Data de Publicação: 29 de agosto de 2022. Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15353750900&ext=.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2023.

Ocorre que, em que pese o Supremo Tribunal Federal tenha modulado os efeitos da decisão para que esta produza impactos apenas a partir do exercício financeiro de 2024, foi publicada a Lei Complementar Federal n. 194/2022 que antecipou essas mudanças já para o ano de 2022¹⁰⁷. Isto é o que será visto, de forma detalhada, no tópico a seguir.

4.2.2 A Lei Complementar nº 194/2022: Alterações ao Código Tributário Nacional e à Lei Kandir

De início, cumpre fazer um breve retrospecto sobre o tema abordado no presente trabalho. Ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, conforme dispõe a Constituição Federal, está vinculado o princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços. A ideia da seletividade busca onerar de forma menos gravosa os produtos e serviços considerados essenciais para a população como um todo. Assim sendo, a perspectiva da seletividade, como já narrado, auxilia no cumprimento da premissa da dignidade da pessoa humana, na medida em que protege da tributação elevada os bens indispensáveis para o mínimo existencial.

Porém, em detrimento deste caráter extrafiscal do ICMS, os Estados brasileiros, em suas leis ordinárias responsáveis por prever as respectivas alíquotas do imposto, procederam de forma abusiva em relação aos ditames constitucionais supramencionados. Isto porque tais governos estaduais cobram o referido tributo com base em percentuais excessivamente altos aplicados a serviços imprescindíveis. Este foi o caso do Estado de Santa Catarina.

Por esta razão, chegou à Corte Suprema um Recurso Extraordinário interposto pelas Lojas Americanas S.A. em face do Estado catarinense para ver reconhecido o seu direito, como contribuinte, de pagar o ICMS incidente sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações, com base na alíquota geral do Estado e não pela alíquota de 25% então prevista nos termos da Lei n. 10.297/1996.

¹⁰⁷ BRASIL. **Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares n.º 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

Após o devido trâmite processual, foi reconhecida a repercussão geral do tema (n. 745).

No ano de 2021, o *leading case* (RE 714.139/SC), paradigma da repercussão geral, foi julgado pelo STF que deu parcial provimento ao extraordinário. A Corte, com fulcro na noção de que alíquotas sobre as operações de distribuição de energia elétrica e telecomunicações em patamar superior ao das operações em geral fere a técnica da seletividade e discrepa do figurino constitucional, deferiu a ordem para reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços considerando a alíquota geral de 17%.

Em continuidade ao julgamento, no tocante à modulação dos resultados da decisão proferida, o Supremo estipulou que esta produza efeitos somente a partir do exercício financeiro de 2024, excetuando as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito, ocorrido em 05 de fevereiro de 2021.

Na sequência, no mês de junho de 2022, foi publicada a Lei Complementar n. 194, passando a vigorar desde tal data¹⁰⁸. Esta LC acrescentou dispositivos no Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei Kandir, esta última que regulamenta o ICMS em âmbito nacional.

A LC n. 194/2022 tem mérito convergente ao entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 714.139/SC, pois prevê os serviços de telecomunicações e fornecimento de energia elétrica como essenciais e impede a tributação destes, através do ICMS, com base em alíquota superior ao patamar geral. Todavia, diante do cenário da modulação dos efeitos da decisão, conforme demarcado pelo STF, a referida lei adentrou no ordenamento jurídico brasileiro de forma a antecipar os efeitos então modulados.

Surge, desta maneira, um verdadeiro imbróglio entre os Poderes Legislativo e Judiciário, pois, apesar de compatíveis quanto ao mérito, a decisão do Supremo e a Lei n. 194/2022 divergem em relação ao momento adequado para aplicação da tese. Senão veja-se o que dispõe, em parte, o mencionado diploma legal, *in litteris*:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 18-A: 'Art. 18-A. Para fins da

¹⁰⁸ BRASIL. **Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares n.º 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, **a energia elétrica, as comunicações** e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos. Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo: **I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços**. (...) Art. 2º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), passa a vigorar com as seguintes alterações: 'Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, **à energia elétrica, às comunicações** e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos. § 1º Para efeito do disposto neste artigo: **I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços**'¹⁰⁹. (grifo nosso).

Dito isso, impende mencionar que, com base na modulação dos efeitos prevista pelo STF, os Estados da Bahia¹¹⁰ e do Mato Grosso do Sul¹¹¹, por exemplo, editaram decretos estabelecendo as alíquotas de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e telecomunicações em patamar superior ao das operações em geral, estes vigentes até o final do ano de 2023. Em ambos os Estados, as alíquotas foram demarcadas no elevado percentual de 25%.

A partir deste fato, surge importante questionamento: deve prevalecer a decisão modulada do Supremo ou a Lei Complementar que antecipou os seus efeitos? As normas estaduais que optaram por manter alíquotas aumentadas de ICMS sobre os serviços ora discutidos apresentam nítida discordância com o que dispõe a Lei

¹⁰⁹ BRASIL. **Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares n.º 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

¹¹⁰ BAHIA. **Decreto n. 21.796, 23 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre os efeitos da alínea "i" do inciso II e do inciso V, ambos do art. 16 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, relativos às alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas operações com energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação, e dá outras providências. Bahia, BA, 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=440228>. Acesso em: 18 abr. 2023.

¹¹¹ MATO GROSSO DO SUL. **Decreto n. 16.073, de 28 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre aplicação das normas de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre energia elétrica e comunicações. Mato Grosso do Sul, MS, 2022. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/ms/decreto-n-16073-2022-mato-grosso-do-sul-dispoe-sobre-aplicacao-das-normas-de-incidencia-do-imposto-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias-e-sobre-prestacoes-de-servicos-de-transporte-interestadual-e-intermunicipal-e-de-comunicacao-icms-sobre-energia-eletrica-e-comunicacoes>. Acesso em: 18 abr. 2023.

Complementar n. 194/2022, pois não seguem a regra da seletividade em função da essencialidade.

Haveria de se dizer, então, que há uma situação de antinomia entre tais normas estaduais e a LC em destaque. Quanto ao tema, o autor Ricardo Maurício Freire Soares leciona que:

No direito, os elementos que compõem um sistema jurídico podem entrar em conflito, surgindo, assim, as chamadas antinomias jurídicas. Geralmente, isso ocorre quando diferentes normas do mesmo ordenamento jurídico, válidas e aplicáveis ao mesmo tempo e no mesmo caso, permitem e proíbem um mesmo comportamento, o que suscita uma situação de indecidibilidade¹¹².

De outro lado, faz-se necessário afirmar que estas normas estaduais obedecem, parcialmente, ao que dispôs a Corte Suprema. Pois, em que pese o fato de tais normas preverem alíquotas de ICMS que discrepam do figurino constitucional, apresentam demarcação para que estes percentuais aumentados valham apenas até 31 de dezembro de 2023, ou seja, antes do marco temporal da modulação dos efeitos (início do exercício financeiro de 2024).

Nota-se, assim, que a modulação dos efeitos da decisão proferida em sede de repercussão geral pelo STF no RE 714.139/SC, consagrada também às Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas em face de dispositivos das leis ordinárias dos Estados brasileiros, de certa forma, legitimou as normas estaduais no tocante à previsão de alíquotas majoradas do ICMS incidentes sobre os serviços essenciais.

Impende repisar que os efeitos da decisão foram modulados para que a sua aplicação somente passe a ocorrer a partir do ano de 2024, especialmente por conta do impacto negativo que a redução da arrecadação de ICMS irá gerar nos cofres públicos dos Estados e do Distrito Federal. Portanto, esta medida conserva a segurança jurídica, pois objetiva manter a receita dos entes federados até o final do ano de 2023. Neste ponto, vale destacar a fala do advogado Marcelo Jabour em entrevista concedida ao Jota, plataforma digital de notícias jurídicas:

A decisão do Supremo está adequada, a Lei Complementar veio em boa hora, é bom que tenhamos a seletividade respeitada, com alíquotas majoradas para o que é supérfluo e minoradas para o que é essencial, porém acho que o *timing* foi errado, o Governo Federal não estava em sintonia com os Estados¹¹³.

¹¹² SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Elementos da Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 124.

¹¹³ MENGARDO, Bárbara. **Apesar de essenciais, energia e telecom têm ICMS majorado em ao menos 3 estados**. Jota, São Paulo, 1 de fev. de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e->

Assim sendo, os estados de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Distrito Federal, juntos propuseram a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 7195¹¹⁴. Nesta, pugnaram pela declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 7º, 8º, 9º e 10º da Lei Complementar n. 194/2022.

Dentre outros argumentos, os Estados expuseram que a decisão do STF proferida no RE n. 714.139/SC, que estabeleceu que o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações não pode ter alíquotas superiores às estabelecidas para as operações em geral, foi modulada para que os seus efeitos se dessem somente a partir do exercício financeiro de 2024, motivo pelo qual entenderam razoável a revogação dos dispositivos da LC ora discutida que anteciparam os resultados da decisão modulada.

Inicialmente, a Ministra Rosa Weber, submeteu a tramitação da referida ADI ao procedimento abreviado previsto no art. 12 da Lei n. 9.868/1999¹¹⁵, para imediato julgamento do mérito¹¹⁶. Após, em fevereiro de 2023, o Tribunal, por maioria, concedeu tutela cautelar para suspender os efeitos do art. 3º, inciso X, da Lei n. 87/1996 (Lei Kandir), com redação dada pela Lei Complementar n. 194/2022, até o julgamento do mérito da ação direta. Porém, este dispositivo suspenso não guarda relação com os serviços tema deste trabalho. Ou seja, quanto aos artigos da LC n. 194 referentes aos serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações, a Suprema Corte ainda não se manifestou.

Interessa destacar que, caso seja declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar n. 194/2022, a declaração valerá para todos os Estados e Distrito Federal, pois a decisão possuirá eficácia *erga omnes*. Será, assim,

analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/apesar-de-essenciais-energia-e-telecom-tem-icms-majorado-em-ao-menos-3-estados-01022023. Acesso em: 15 abr. 2023.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 7195 (doc. 1)**. Requerente: Governador do Estado de Pernambuco e outros. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6434957>. Acesso em: 20 mar. 2023.

¹¹⁵ BRASIL. **Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 30 abr. 2023.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 7195 (doc. 27)**. Requerente: Governador do Estado de Pernambuco e outros. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6434957>. Acesso em: 20 mar. 2023.

um novo capítulo na história que envolve a questão da seletividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho destinou-se a analisar o caráter extrafiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços para melhor compreensão acerca da aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade no âmbito do referido tributo. Outrossim, com base na razão de decidir do Supremo Tribunal Federal, em sede do Tema de Repercussão Geral nº 745, pretendeu-se identificar se a extrafiscalidade do ICMS tem se mostrado efetiva como ferramenta para concretização da justiça tributária de fato, conforme pretendeu o legislador constituinte originário.

Para tanto, observou-se que, na medida em que o ICMS é classificado como imposto indireto, considerando que a repercussão financeira recai sobre o consumidor final, ocorre uma situação de inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. Então, neste contexto de aplicação defeituosa da capacidade contributiva ao ICMS, a CF/88 estabeleceu, em substituição, o princípio da seletividade.

Analisou-se que a ideia de seletividade em função da essencialidade significa que o ônus financeiro do tributo deve recair sobre as mercadorias e serviços na proporção direta de sua dispensabilidade e de maneira inversamente proporcional à sua necessidade, utilizando como parâmetro principal o consumo popular. Dessa forma, restou nítido que, para o ICMS, o princípio da seletividade visa atender às necessidades básicas dos cidadãos, de modo a garantir a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

Nessa toada, viu-se que o caráter extrafiscal do ICMS, expressamente consagrado na Constituição Federal, é marcado pela natureza aparentemente facultativa da seletividade. Nos termos do que dita a norma, “pode” ser seletivo. Contudo, em que pese exista esta aparente facultatividade, não pode haver mero critério de conveniência e oportunidade pelo legislador ordinário estadual no estabelecimento das alíquotas do imposto, pois se impõe obediência aos postulados constitucionais.

Além disso, à luz da tese fixada pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 714.139 do Estado de Santa Catarina, identificou-se que a extrafiscalidade do ICMS não tem se mostrado efetiva como ferramenta para concretização da justiça tributária de fato, pois os entes federados brasileiros preveem normas legais que demarcam a incidência do ICMS sobre os serviços essenciais de

fornecimento de energia elétrica e telecomunicações com base em alíquotas excessivamente altas, em patamar semelhante àquele atribuído para bens e produtos supérfluos.

Ou seja, diante desta ideia de desvirtuamento da técnica da seletividade do ICMS e perante a circunstância de incoerência das leis ordinárias estaduais com o texto constitucional, estabeleceu-se que os serviços ora discutidos no *leading case* paradigma do Tema nº 745, quais sejam o fornecimento de energia elétrica e telecomunicações, possuem natureza indispensável para a população, razão pela qual, conforme o que dispõe o art. 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal, estes não devem ser onerados através da tributação do ICMS de forma excessiva.

De tal maneira, evidenciada a essencialidade de tais serviços, devido à imprescindibilidade destes para o desenvolvimento social e econômico da sociedade, demonstrou-se que o STF, através da premissa de inviolabilidade dos princípios constitucionais tributários, decidiu que, quanto à incidência do ICMS, os Estados-membros da Federação não podem legislar no sentido de conferir tratamento prejudicial àqueles serviços ou bens considerados essenciais, deturpando o que dispõe a Constituição Federal.

Pontuou-se, nessa senda, que a indevida previsão de alíquotas aumentadas de ICMS para os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações, além de ferir o princípio da seletividade em função da essencialidade, descumpre o princípio da vedação ao confisco, pois o encargo tributário elevado destes serviços representa tributação confiscatória, devido ao nítido objetivo de arrecadar verba para os cofres públicos sem levar em consideração noções de razoabilidade ou proporcionalidade.

Sendo assim, analisou-se que, tendo em vista a relevância do tema julgado no RE 714.139/SC, bem como a repercussão geral ora reconhecida, a Corte Suprema definiu a modulação dos efeitos da decisão, de modo que a sua aplicação para todos os entes federados ocorra somente a partir do exercício financeiro de 2024. Narrou-se que a modulação dos efeitos foi demarcada para conservar a segurança jurídica e amortizar os impactos nos cofres públicos por conta da redução da arrecadação de ICMS sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações.

Na sequência, perpassou-se pela promulgação da Lei Complementar n. 194/2022 que apresenta mérito convergente com a tese fixada pelo Supremo no

juízo do RE 714.139, mas adentrou no ordenamento jurídico brasileiro de modo a antecipar os efeitos da referida decisão modulada. Em vista disso, destacou-se que em face desta Lei Complementar foi requerida Ação Direta de Inconstitucionalidade por doze entes federados brasileiros que pretendem ver afastada a aplicabilidade do diploma legal. Fora isso, ressaltou-se que, até a data da finalização deste trabalho, a referida ADI ainda não foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal.

Portanto, concluiu-se que, em observância aos ditames constitucionais adequados e, conseqüentemente, de forma correlativa ao que definiu a Suprema Corte, devem os Estados brasileiros se amoldarem à determinação de necessidade da fixação das alíquotas de ICMS incidentes sobre serviços essenciais, considerando como aspecto balizador a essencialidade dos bens e serviços.

Em outros termos, tem-se que fere o princípio da seletividade e destoa do figurino constitucional a previsão, por parte dos legisladores ordinários estaduais, de alíquotas do ICMS incidentes sobre serviços essenciais em patamar elevado. Logo, cumpre aos entes federados se encaixarem aos moldes determinados pela decisão proferida pelo STF no RE 714.139/SC, pois não é admissível que os serviços essenciais de fornecimento de energia elétrica e telecomunicações continuem sendo tributados como se voluptuários fossem.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMPESSAN, Thomas; CARBONAR, Alberto. **ICMS sobre fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação**. Jota Info, janeiro de 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-sobre-fornecimento-de-energia-eletrica-e-servicos-de-telecomunicacao-01012018>. Acesso em: 15 abr. 2023.

ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Público (RDP)**, Caderno de Direito Municipal. São Paulo, n. 93, p. 233, 1990.

BAHIA. **Decreto n. 21.796, 23 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre os efeitos da alínea "i" do inciso II e do inciso V, ambos do art. 16 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, relativos às alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas operações com energia elétrica e nas prestações de serviços de comunicação, e dá outras providências. Bahia, BA, 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=440228>. Acesso em: 18 abr. 2023.

BAHIA. **Lei nº 7014 de 04 de dezembro de 1996**. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120361>. Acesso em: 17 abr. 2023.

BAHIA. TJ-BA. **APL 0084438-34.2006.8.05.0001**. Apelante: Diagnoson Ultrassonografia LTDA. Apelado: Fazenda Pública do Estado da Bahia. Relator: Des. Emílio Salomão Pinto Resedá, Data de Publicação: 19/02/2014, Quarta Câmara Cível. Disponível em: <https://jurisprudenciaws.tjba.jus.br/inteiroTeor/681f1f2b-42fd-350a-9156-de66a3cea39e>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Rio de Janeiro, RJ, 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 22 fev. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Rio de Janeiro, RJ, 1937. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 26 fev. 2023.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, RJ, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 26 fev. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 26 fev. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 45 de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares n.º 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Brasília, DF, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 21 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, DF, 1989. Disponível em: http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%207.783-1989?OpenDocument. Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 07 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia e Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral - 2021**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. **Resolução do Senado Federal nº 22 de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1989. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/586152/publicacao/15646891>. Acesso em: 09 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 7195**. Requerente: Governador do Estado de Pernambuco e outros. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6434957>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI Nº 7.116/MG**. Requerente: Procurador-Geral da República. Relator: Min. Edson Fachin, Data de Publicação: 29 de agosto de 2022. Brasília, DF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15353750900&ext=.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 634.457/RJ**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Glamour Confeitaria LTDA e outros. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4014325>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 714.139/SC**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 745 - Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – Leading case: RE 714139**. Relator: Min. Marco Aurélio Mello. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incid>

ente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745.
Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. **O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 57.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CHAVES, Iran José. **ICMS – A Inconstitucionalidade da Alíquota Incidente sobre o Fornecimento de Energia Elétrica**. Jurisprudência Catarinense – Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (p. 30). Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/documents/557855/13537011/115-min.pdf/9ea6ea29-2701-410c-90bb-b6ce551fc866?t=1656954217077>. Acesso em: 15 abr. 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva Jur., 2017.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais**. 16. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019.

DUARTE, Rodrigo Garcia; IIZUKA, Fernanda Oppermann. **O Tema 745 de Repercussão Geral: A Seletividade Segundo o Supremo e a Modulação em Matéria Tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/07/Rodrigo-Garcia-Duarte-e-Fernanda-Oppermann-lizuka.pdf>. Acesso em 16 mar. 2023.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In: Octavio Campos Fischer. (Org.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

GUIMARÃES, Bruno A. França. A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito. **Revista Direito Tributário Atual – IBDT**, junho de 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/343>. Acesso em: 25 abr. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 62**. São Paulo: Dialética, 2000.

MATO GROSSO DO SUL. **Decreto n. 16.073, de 28 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre aplicação das normas de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre energia elétrica e comunicações. Mato Grosso do Sul, MS, 2022. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/ms/decreto-n-16073-2022-mato-grosso-do-sul-dispoe-sobre-aplicacao-das-normas-de-incidencia-do-imposto-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias-e-sobre-prestacoes-de-servicos-de-transporte-interestadual-e-intermunicipal-e-de-comunicacao-icms-sobre-energia-eletrica-e-comunicacoes>. Acesso em: 18 abr. 2023.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

MENGARDO, Bárbara. **Apesar de essenciais, energia e telecom têm ICMS majorado em ao menos 3 estados**. Jota, São Paulo, 1 de fev. de 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/apesar-de-essenciais-energia-e-telecom-tem-icms-majorado-em-ao-menos-3-estados-01022023>. Acesso em: 15 abr. 2023.

Ministro Dias Toffoli recebe Fórum Nacional de Governadores para debater ICMS sobre energia e telecomunicações. Portal do Supremo Tribunal Federal, Brasília, 1 de dez. de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=477591&ori=1>. Acesso em: 15 abr. 2023.

PAIVA, Letícia. **Como decisão do STF sobre ICMS de energia e telecom impacta empresas e arrecadação**. Jota, São Paulo, 24 de nov. de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/como-decisao-do-stf-sobre-icms-de-energia-e-telecom-impacta-empresas-e-arrecadacao-24112021>. Acesso em: 15 abr. 2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2018.

PIAUI. TJ-PI. **APL/REEX 0021210-25.2008.8.18.0140**. Relator: Des. Fernando Carvalho Mendes, Data de Julgamento: 21/03/2019, 1ª Câmara de Direito Público.

Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-pi/692141940>. Acesso em 10 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO. **Lei n. 2658 de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ, 1996. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rj/lei-ordinaria-n-2657-1996-rio-de-janeiro-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 17 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO. TJ-RJ. **APL 0007546-53.2016.8.19.0063**. Apelante: Estado do Rio de Janeiro. Apelado: MFPFV Modelagem e Fabricação de Peças de Fibra de Vidro Ltda. Relator: Des(a). Eduardo Gusmão Alves de Brito Neto, Data de Julgamento: 10/11/2020, Décima sexta Câmara Cível, Data de Publicação: 13/11/2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rj/1772325587/inteiro-teor-1772325590>. Acesso em: 10 abr. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SANTA CATARINA. **Lei n. 10.297 de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Santa Catarina, 1996. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=162040>. Acesso em: 07 mar. 2023.

SANTOS, Victória Milaré Toledo. Efetividade do caráter extrafiscal do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, [s. l.], 2021. Disponível em: <https://www.machadomeyer.com.br/pt/imprensa-ij/efetividade-do-carater-extrafiscal-do-imposto-sobre-circulacao-de-mercadorias-e-servicos>. Acesso em: 25 jan. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Elementos da Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUZA, Tagie Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2045, 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12292/a-extrafiscalidade-o-principio-da-capacidade-contributiva-e-suas-efetivacoes-pela-progressividade-e-pela-seletividade>. Acesso em: 17 mar. 2023.

STF declara inconstitucional alíquota maior de ICMS de energia elétrica e comunicações em cinco estados. Portal do Supremo Tribunal Federal, Brasília, 28 de ago. de 2022. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=493138&ori=1#:~:t_ext=Com%20relação%20à%20modulação%20dos,do%20exerc%C3%ADcio%20fina

nceiro%20de%202024.&text=Lei%2011.651%2F1991%20de%20Goiás,%2F2004%20e%2015.505%2F2005. Acesso em: 15 abr. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o princípio da seletividade**. São Paulo: Revista Dialética, 2018.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A necessária extensão do decidido pelo STF no RE 714.139-SC aos combustíveis**. Consultor Jurídico, janeiro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-14/opinioao-extensao-decidido-re-714139-sc-aos-combustiveis>. Acesso em: 15 abr. 2023.

