

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

CURSO DE DIREITO

DANIELA ALMEIDA DA SILVA

**ALÍQUOTAS DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA E SELETIVIDADE: ANÁLISE DA
CONSTITUCIONALIDADE SOB A PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL EM 2016.**

SANTA RITA

2017

DANIELA ALMEIDA DA SILVA

**ALÍQUOTAS DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA E SELETIVIDADE: ANÁLISE DA
CONSTITUCIONALIDADE SOB A PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL EM 2016.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Waldemar de A. Aranha Neto

SANTA RITA

2017

Souza, Daniela Almeida Silva de.

S719a Aliquotas do ICMS energia elétrica e seletividade: análise da constitucionalidade sob a perspectiva jurisprudencial em 2016 / Daniela Almeida Silva de Souza – Santa Rita, 2017.

70f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba. Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientador: Prof^o. Me. Waldemar de A. Aranha Neto.

DANIELA ALMEIDA DA SILVA

**ALÍQUOTAS DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA E SELETIVIDADE: ANÁLISE DA
CONSTITUCIONALIDADE SOB A PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL EM 2016**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data da Aprovação: _____

Prof. Ms. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Prof. Ma. Andrea Costa do Amaral Motta

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Aos meus pais, Roseane Almeida e Daniel Belarmino, por todo o sacrifício que um dia fizeram objetivando o meu sucesso; ao meu esposo, Marcelo Roberto Barbosa de Souza, pelo apoio incondicional e por ser meu grande incentivador; e à minha filha tão amada, Ana Cecília, por ser a minha motivação para superar os obstáculos, DEDICO.

RESUMO

Este trabalho se dedica à análise da constitucionalidade das alíquotas de ICMS aplicadas ao consumo de energia elétrica sob a perspectiva da seletividade, fundamentando-se inicialmente em abordagens doutrinárias e, em seguida, partindo-se para a investigação jurisprudencial, a fim de delimitar o entendimento majoritário dos Tribunais de Justiça de cada estado da Federação acerca da problemática exposta. O objeto desta investigação consiste no caráter compulsório da aplicabilidade do art. 155, §2º, III, CF, pelos Estados e Distrito Federal. Portanto, apresenta-se como problema desta pesquisa: “É constitucional a aplicação de alíquotas mais elevadas de ICMS sobre o consumo de energia elétrica”? Nesse sentido, seu objetivo geral é analisar a constitucionalidade das alíquotas de energia elétrica cobradas pelos estados sob o maior percentual, à luz do art. 155, §2º, III, CF. Importante destacar que esta pesquisa se reveste de relevâncias acadêmica, social e jurídica, uma vez que são escassos os estudos desta temática no âmbito jurisprudencial, que o ICMS representa o imposto que atinge maior quantidade de contribuintes indiretos, sendo portanto o que mais arrecada para o Estado. Além disso, no âmbito jurídico, ressalte-se o grande dissenso gerado entre doutrina e jurisprudência, não representando uma matéria pacificada. Esta pesquisa classifica-se em aplicada quanto à sua natureza, uma vez que envolve interesses e verdades relativas a sujeitos bem definidos dentro do contexto fático, quais sejam, o Estado e seus contribuintes. Quanto aos objetivos, esta pesquisa é identificada como exploratória, pois consiste em um levantamento bibliográfico, em que serão analisados dados disponíveis em bases predeterminadas, tais como: livros, artigos científicos, dissertações, teses, leis, decretos e a Constituição Federal. Deste modo, será realizado um recorte da literatura pertinente, com a finalidade de delimitar o atual entendimento doutrinário acerca da temática e, a partir disso, analisar a constitucionalidade do dispositivo. Superada a pesquisa bibliográfica, parte-se para a pesquisa documental, em que serão coletadas as jurisprudências produzidas pelos Tribunais de Justiça dos Estados, no ano de 2016, referentes ao controle de constitucionalidade difuso das alíquotas do ICMS energia elétrica. No tocante a esta abordagem, tem-se uma pesquisa do tipo qualitativa, uma vez que pretende-se estudar o conteúdo dos acórdãos proferidos em conformidade com os argumentos apresentados no trabalho. Além disso, também serão utilizados gráficos que representem a proporção das decisões favoráveis aos contribuintes e ao Fisco por região geográfica nacional. Nesta etapa, a pesquisa apresentará a abordagem quantitativa. Para tanto, a busca pela jurisprudência será efetuada no sítio eletrônico oficial do Tribunal de Justiça de cada estado. Já os resultados serão obtidos por meio das seguintes palavras-chave: ICMS, seletividade, energia elétrica. O desfecho desse estudo revelou a inconstitucionalidade das alíquotas majoradas do ICMS, o desrespeito dos entes federativos ao elaborar suas legislações relativas a este imposto, e, por fim, o Judiciário que ratifica essa inconstitucionalidade através de suas decisões.

Palavras-chave: ICMS; Seletividade; Essencialidade; Energia elétrica; Alíquotas.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Alíquotas de ICMS energia elétrica no Rio Grande do Norte

Tabela 2 – ICMS e seletividade na Região Norte

Tabela 3 – ICMS e seletividade na Região Nordeste

Tabela 4 – ICMS e seletividade na Região Centro-Oeste

Tabela 5 – ICMS e seletividade na Região Sudeste

Tabela 6 – ICMS e seletividade na Região Sul

Lista de Gráficos

Gráfico 1 – Decisões Jurisprudenciais do TJ-RJ

Gráfico 2 – Seletividade nas Constituições Estaduais/Lei Orgânica DF

Gráfico 3 – Seletividade nos Regulamentos do ICMS

Gráfico 4 – ICMS Energia Elétrica nos Estados e no Distrito Federal

Gráfico 5 – Panorama Jurisprudencial 2016

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto sobre Serviço de qualquer natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.....	12
2.1	Histórico.....	12
2.2	Previsão Legal.....	13
2.3	Principais Características do ICMS.....	14
3	SELETIVIDADE E ENERGIA ELÉTRICA.....	20
3.1	Princípios Tributários.....	20
3.2	Natureza Jurídica.....	26
3.3	Posicionamentos doutrinários acerca da obrigatoriedade/facultatividade do ICMS seletivo.....	27
3.4	A energia elétrica como bem essencial.....	34
3.5	ICMS energia elétrica e progressividade das alíquotas.....	36
4	4. O TRATAMENTO QUE OS ESTADOS CONFEREM À SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO ICMS ENERGIA ELÉTRICA	38
4.1	A seletividade no ICMS energia elétrica: posicionamento do Supremo Tribunal Federal.....	39
4.2	Os Estados frente à seletividade do ICMS energia elétrica.....	41
4.2.1	Região Norte.....	41
4.2.2	Região Nordeste.....	43
4.2.3	Região Centro-Oeste.....	46
4.2.4	Região Sudeste.....	48
4.2.5	Região Sul.....	50
4.2.6	Panorama.....	53
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
	REFERÊNCIAS.....	60

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho se dedica à análise da constitucionalidade das alíquotas de ICMS aplicadas ao consumo de energia elétrica sob a perspectiva da seletividade, fundamentando-se inicialmente em abordagens doutrinárias e, em seguida, partindo-se para a investigação jurisprudencial, a fim de delimitar o entendimento majoritário dos Tribunais de Justiça de cada estado da Federação acerca da problemática exposta.

O objeto de seu estudo corresponde à obrigatoriedade de os Estados aplicarem alíquotas de ICMS segundo o princípio da seletividade, estudando-se a hermenêutica conferida pelo constituinte ao art. 155, §2º, III, CF, e, com base em tais constatações, trazer o comparativo com entendimento firmado pela jurisprudência no ano de 2016 a respeito das ações apreciadas pelos Tribunais de Justiça sobre o tema.

Com efeito, esta pesquisa apresenta notável importância no que tange ao aspecto acadêmico, tendo em vista que, dentre o levantamento documental realizado, poucos foram os trabalhos que abordavam a temática sob a perspectiva jurisprudencial atrelada à compreensão doutrinária, trazendo uma abordagem quantitativa das decisões apreciadas pelos Tribunais de Justiça em sede de controle difuso de constitucionalidade.

A relevância jurídica, por sua vez, também se revela evidente, haja visto o forte dissenso entre doutrina e jurisprudência no tocante ao tema. Dessa maneira, ocorre que, enquanto se aguarda por um posicionamento definitivo desta matéria no Supremo Tribunal Federal em sede de Recurso Extraordinário – RE 714.139/SC, os Tribunais de Justiça de cada Estado apresentam seu entendimento nos julgados, muitos deles, inclusive, com entendimentos divergentes entre si.

Também é necessário ressaltar a importância social deste trabalho, uma vez que o objeto de estudo alcança a todos os cidadãos enquanto consumidores de energia elétrica e, por conseguinte, contribuintes de fato do ICMS. Por outro lado, a tributação incidente sobre o consumo de energia elétrica é responsável por significativa parcela de arrecadação dos estados, que deve ser revertida para o bem estar social dos cidadãos. Aparentemente, depara-se com o conflito tributação justa versus arrecadação para o benefício da sociedade. Por isso, o tema também apresenta controvérsias no âmbito social, provocando intensos debates.

Isto posto, a presente pesquisa visa à análise da seguinte questão: “É constitucional a aplicação de alíquotas mais elevadas de ICMS sobre o consumo de energia elétrica”?

Desta maneira, o objetivo geral deste trabalho consiste em analisar a constitucionalidade das alíquotas de energia elétrica cobradas pelos estados sob o maior percentual, à luz do art.

155, §2º, III, CF. Adicionalmente, apontam-se como objetivos específicos: apresentar noções específicas do tributo ICMS e da seletividade, examinar os argumentos doutrinários a respeito da constitucionalidade das alíquotas majoradas de energia elétrica frente ao art. 155, §2º, III, CF, e, por fim, com base nos argumentos apresentados, comparar o entendimento jurisprudencial dos Tribunais de Justiça dos Estados no ano de 2016, expondo os argumentos utilizados pelos desembargadores em suas decisões.

A pesquisa em tela classifica-se em aplicada quanto à sua natureza, uma vez que envolve interesses e verdades relativas a sujeitos bem definidos dentro do contexto fático, quais sejam, o Estado e seus contribuintes.

Classificando-a quanto aos objetivos, esta pesquisa é identificada como exploratória, pois consiste em um levantamento bibliográfico, em que serão analisados dados disponíveis em bases predeterminadas, tais como: livros, artigos científicos, dissertações, teses, leis, decretos, Constituições Federal e Estaduais. Deste modo, será realizado um recorte da literatura pertinente, com a finalidade de delimitar o atual entendimento doutrinário acerca da temática e, a partir disso, analisar a constitucionalidade das alíquotas.

Superada a pesquisa bibliográfica, parte-se para a pesquisa documental, em que serão coletados dados relativos às alíquotas de ICMS de cada Estado e às suas Constituições Estaduais/Lei Orgânica. Tais informações serão levantadas no sítio eletrônico oficial do Governo de cada Estado e do Distrito Federal e serão dispostas de maneira regionalizada em quadro esquemático de organização própria.

Em seguida, serão levantadas as jurisprudências produzidas pelos Tribunais de Justiça dos Estados, no ano de 2016, referentes ao controle de constitucionalidade difuso das alíquotas do ICMS energia elétrica. No tocante a esta abordagem, tem-se uma pesquisa do tipo qualitativa, uma vez que pretende-se estudar o conteúdo dos acórdãos proferidos em conformidade com os argumentos apresentados no trabalho. Além disso, também serão utilizados números e gráficos que representem a proporção das decisões favoráveis aos contribuintes e ao Fisco, de acordo com a região geográfica nacional. Nesta etapa, a pesquisa apresentará a abordagem quantitativa.

Para tanto, a busca pela jurisprudência será efetuada no sítio eletrônico oficial do Tribunal de Justiça de cada estado. Já os resultados serão obtidos por meio das seguintes palavras-chave: ICMS, seletividade, energia. Concluída esta etapa, o trabalho será finalizado apresentando-se um panorama regionalizado de como a seletividade no ICMS energia elétrica vem sendo tratada no âmbito dos Estados e do Distrito Federal.

Com a finalidade de atingir os objetivos acima descritos, a organização deste trabalho se encontra disposta em três capítulos. O primeiro deles trata das noções fundamentais do ICMS, tais como histórico, legislação, materialidade, regra matriz de incidência tributária, repercussão tributária.

Já o segundo capítulo refere-se à seletividade tributária e sua correspondência com outros princípios constitucionais tributários, determinando, deste modo, sua natureza jurídica, a fim de obter a resposta doutrinária ao seguinte questionamento: a seletividade no ICMS é obrigatória? Além disso, este capítulo cuida ainda da essencialidade da energia elétrica, bem como o posicionamento doutrinário acerca da progressividade nas alíquotas de ICMS energia elétrica.

Por fim, o terceiro capítulo encarrega-se de investigar como os Estados e o Distrito Federal vêm observando a seletividade, primeiramente através de suas legislações e depois das jurisprudências produzidas em seus Tribunais de Justiça. No entanto, antes disso será analisada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Deste modo, após levantadas todas estas informações, será apresentado um panorama de como a seletividade vem sendo cumprida na tributação do ICMS energia elétrica.

2 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

2.1 Histórico

O ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) destaca-se como uma das novidades trazidas pela Constituição de 1988 em seu Sistema Tributário Nacional. É de se verificar a relevante mudança na configuração do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) previsto na Constituição anterior, especialmente quanto à ampliação de sua materialidade, transformando-se em ICMS em 1988.

A Constituição de 1967 estabelecia a competência dos estados e do Distrito Federal para a instituição do ICM¹ – Imposto sobre Circulação de Mercadoria, que se caracterizava por apresentar alíquotas uniformes para todas as mercadorias² em todo território nacional, evidenciando-se deste modo seu caráter fiscal em razão de sua finalidade meramente arrecadatória.

Não obstante a vedação à variação de alíquotas do ICM na Constituição de 1967, é importante ainda que se destaque, já nesta época, a preocupação do Constituinte na garantia do mínimo existencial dos cidadãos. Em decorrência disso, caberia ao estado isentar do ICM os produtos de primeira necessidade³, sendo vedada qualquer distinção relativa à pessoa que adquire esta classe de produtos. (BAINY, 2012, p.19).

Já ao deparar-se com esta matéria no Direito Comparado, interessante observar o tratamento conferido pelos outros países aos impostos relacionados ao consumo. Deste modo, observa-se a existência do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), adotado por mais de 150 países do mundo (VERSANO, 2013). Este tributo surgiu na França, em 1954, e apresenta particularidades semelhantes ao ICM, tais como o caráter fiscal, com a predominância de sua finalidade arrecadatória, e ainda a exclusão de sua incidência ou alíquota reduzida nos bens considerados essenciais, a depender do país. (SILVEIRA, 2008, p.10).

¹ Art. 24, CF/67 – Compete aos Estados e Distrito Federal decretar impostos sobre:

II – Operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

² Art. 24, §4º, CF/67 – A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias (...).

³ Art. 24, §6º, CF/67 - Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.

No entanto, convém ressaltar que este dispositivo fora revogado pela Emenda Constitucional de 1969.

Todavia, o sistema tributário brasileiro, por sua vez, preferiu tratar os impostos sobre o consumo de maneira distinta dos demais países, de modo a dividir as competências tributárias entre os entes federados. Isso porque, enquanto o IVA representa um imposto único cuja receita será repartida entre os entes envolvidos, o Brasil optou por atribuir a cada ente (União, estado/Distrito Federal, município) um imposto diferente sobre os bens de consumo. Daí surgem o IPI de competência da União, o ICMS de competência dos estados e o ISS de competência dos municípios.

2.1. Previsão Legal

Inicialmente, o ICMS encontra seu amparo constitucional no art. 155, II, da Constituição Federal, que define a competência dos estados e do Distrito Federal para instituir este tributo, cuja materialidade consiste na operação de circulação de mercadorias e na prestação dos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Outrossim, cabe enfatizar que o ICMS também será exigido quando as operações ou prestações se iniciem no exterior⁴.

Já o art. 155, XII⁵, em consonância com o art. 146, II, CF⁶, apresenta um rol de matérias relativas ao imposto em tela, as quais devem ser tratadas por meio de lei complementar. Isto posto, da obediência a este comando, surge a Lei Complementar 87/96 (também denominada Lei Kandir), que dispõe sobre o ICMS e as regras gerais a serem aplicadas pelos Estados e Distrito Federal no que tange à sua exação.

⁴ 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;

⁵ Art. 155, XII – Cabe à lei complementar:

- a) Definir seus contribuintes;
- b) Dispor sobre substituição tributária;
- c) Disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) Fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) Excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;
- f) Prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e mercadorias;
- g) Regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) Definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá um única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) Fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

⁶ Art. 146 – Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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.

Haja vista que a competência tributária do ICMS é dada aos Estados e ao Distrito Federal, cabe a estes entes instituir e exigir este tributo por meio de lei ordinária, que, por sua vez, deve apresentar total consonância com a lei complementar, observando-se, deste modo, os princípios da legalidade tributária⁷ e da tipicidade fechada⁸. (CASSONE, 2013, p. 811). Assim, apenas a título de exemplo, a lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, é a lei ordinária estadual que estabelece o ICMS no estado da Paraíba.

No entanto, é de ser relevado que os estados e o Distrito Federal não desfrutam de liberdade plena para estabelecer as regras específicas do ICMS em seus territórios. Ocorre que a Lei Complementar nº 24/75 estabelece que qualquer tipo de isenção, benefício ou incentivo fiscal deve ser estabelecido apenas mediante Convênio entre os representantes das Fazendas dos Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal⁹.

Desta forma, em consonância com o art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional¹⁰, tais convênios possuem força normativa de caráter complementar. Com efeito, são os Convênios do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) que produzem normas tributárias com o propósito de impedir uma fortuita guerra fiscal entre os estados através da competitividade de arrecadação, preservando-se a harmonia do pacto federativo.

Por fim, os decretos também se prestam como fontes normativas do ICMS. No entanto, em obediência ao princípio da legalidade, eles não podem criar, modificar ou extinguir obrigações tributárias, devendo-se limitar apenas a regulamentar as obrigações já existentes. Exemplos de matérias relativas ao ICMS que poderiam ser tratadas por decretos são o prazo de recolhimento do tributo e os formulários a serem utilizados pelos contribuintes. (CASSONE, 2013).

2.3 Principais Características do ICMS

No presente subitem, inicialmente o ICMS será analisado traçando-se sua regra-matriz de incidência tributária (critérios material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo), segundo

⁷ A legalidade tributária encontra-se prevista no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, que afirma: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

⁸ O princípio da tipicidade fechada foi desenvolvido pela doutrina alemã e também é conhecido como princípio da determinação da hipótese de incidência.

⁹ LC 24/75 Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

¹⁰ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...]

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

a perspectiva de Carvalho (1998, p.168), sob o enfoque do consumo de energia elétrica. Concomitantemente, serão apresentadas características relevantes deste imposto, que servirão de base para o desenvolvimento deste trabalho.

O critério material do ICMS engloba, em uma compreensão geral, as operações de circulação de mercadorias, que acarretem transferência de titularidade jurídica de bens¹¹, e a prestação dos seguintes serviços: transporte intermunicipal, transporte interestadual e comunicações, ainda que tais operações ou serviços se iniciem no exterior.

Mercadoria, por seu turno, relaciona-se à expressão “atos de mercancia” e seu conceito não pode ser confundido com o de produto, visto que mercadoria corresponde ao objeto disponível para transações de compra e venda. Em linhas gerais, mercadoria representa uma das espécies do gênero produto. Nesse sentido, é de grande significado a distinção trazida por Carvalho (1998, apud MELO, 2012, p. 206):

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É a mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para este fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina ao meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.

Sendo assim, uma vez que a energia elétrica consiste em coisa incorpórea, compete-nos questionar em qual das materialidades constitucionalmente definidas para o ICMS se enquadra a sua incidência. Além disso, ao tratar do serviço de fornecimento de energia elétrica, não há de se falar em transferência de titularidade jurídica.

No entanto, há de ser relevado que na Constituição de 1988, art. 155, §3º,¹² o conceito de mercadoria passou a ser ampliado, de modo a incluir a energia elétrica no âmbito mercantil, tornando ela objeto de consumo. (MELO; PAULSEN, 2013, p.238). Por sua vez, a Lei Complementar 87/96 ratifica a possibilidade de tributação do ICMS na energia elétrica através do seu art. 2º, §1º, III¹³. Em decorrência disso, verifica-se a constitucionalidade da incidência deste tributo sobre o fornecimento de energia elétrica.

¹¹ Súmula 166 STJ –“ Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

¹² § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

¹³ Art. 2º O imposto incide sobre:

§1º O imposto incide também:

III – sobre a entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

É interessante ainda notar que a materialidade do antigo ICM não compreendia a energia elétrica, tendo em vista ela não ser considerada mercadoria pela Constituição de 1967, que, por sua vez, determinava a competência da União para instituir tributos sobre energia elétrica¹⁴. Deste modo, destaca-se esta expressiva inovação na mudança do ICM para o ICMS na Constituição de 1988.

Relativamente ao critério espacial, trata-se de tributo, conforme já mencionado, de competência dos estados e do Distrito Federal. Nesse diapasão, especificamente para recolhimento do ICMS energia elétrica (quando não destinada à comercialização ou industrialização), a Lei Kandir estabelece a competência do Estado onde estiver localizado o adquirente ou consumidor final¹⁵.

Por seu turno, o critério temporal do ICMS não apresenta dificuldades, haja visto que, nas operações de fornecimento de energia elétrica, ele se verifica no momento em que a energia elétrica dá entrada no território do Estado, nos termos do art. 12, XII, da Lei Kandir¹⁶.

O critério pessoal na hipótese de incidência corresponde aos sujeitos ativo e passivo do tributo. Nesse passo, o conceito de sujeito ativo encontra-se previsto no art. 119 do CTN¹⁷ e corresponde ao ente federativo com a prerrogativa de exigir o tributo. É ainda interessante notar que o sujeito ativo da obrigação tributária coincide com o critério espacial da hipótese de incidência. Segundo o conceito de Denari (2013, p. 194):

Sujeito ativo da obrigação tributária é, pois, o ente político investido de competência e capacidade tributária, isso é, qualificado para instituir os tributos discriminados na Constituição, bem como apto a cobrá-los dos respectivos sujeitos passivos, vale dizer, para ser titular de direitos e obrigações na ordem jurídica tributária.

Tratando-se, pois, do ICMS, compete afirmar que o seu sujeito ativo são os Estados e o Distrito Federal, em razão de sua competência tributária para instituição do tributo. No caso do

¹⁴ Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...] IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

¹⁵ LC 87/96 - Art. 11 O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização.

¹⁶ LC 87/96 - Art. 12 Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outros Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

¹⁷ Art. 119 – “Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

ICMS energia elétrica, o imposto será devido ao ente federativo onde se situar o consumidor final da energia elétrica, conforme já exposto anteriormente.

Por outro lado, o sujeito passivo da relação jurídico tributária corresponde ao contribuinte, cuja definição encontra-se descrita no art. 4º da Lei Kandir¹⁸: é aquele que pode ser compelido a cumprir as obrigações de natureza pecuniária¹⁹ ou de natureza diversa²⁰. No entanto, antes de explorar tal conceito no ICMS, é necessária a compreensão do fenômeno da repercussão.

Partindo-se de uma perspectiva estritamente econômica, via de regra quem efetivamente suporta o encargo dos tributos sobre o consumo é o consumidor, e não aquele que tem relação direta com a materialidade do imposto, praticando-a de fato. Ocorre que o agente econômico repassa o encargo para o próximo da cadeia de produção/consumo, embutindo-o no valor final do produto ou do serviço, de modo a torná-lo mais oneroso. Por conseguinte, verifica-se o fenômeno da repercussão econômica da carga tributária. (ESTURILIO, 2008, p.83).

Diante do repasse da carga tributária, extraem-se dois conceitos de contribuintes: o contribuinte de direito (ou de jure), a quem se destina o mandamento legal de pagar o tributo (art. 4º da Lei Kandir), e o contribuinte de fato, o qual efetivamente suporta o encargo tributário tendo em vista este se encontrar embutido no preço do produto. A partir dessa distinção e do conceito de repercussão tributária, pode-se afirmar ainda que o ICMS é um tributo indireto. Nesse sentido, expõem-se as considerações de Derzi (1994, p. 225):

(...) ocorre a separação entre o contribuinte ‘de jure’ e o contribuinte ‘de fato’. É a razão pela qual os autores das ciências das Finanças chamam tais impostos de indiretos, ou seja, impostos que são juridicamente cobrados e pagos por uns mas são suportados por outros.

No que se refere aos contribuintes de direito da energia elétrica, José Eduardo Soares de Melo (MELO; PAULSEN, 2013, p. 257) faz as seguintes considerações:

¹⁸ “Contribuinte é toda pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I – importe mercadoria do exterior, ainda que as destine a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização”.

¹⁹ CTN: Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

²⁰ CTN: Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Tendo em vista que o fornecimento de energia elétrica deixara de ser monopólio estatal, podem ser qualificados como contribuintes todos os participantes dessa atividade, como o concessionário, permissionário e autorizados de serviço público de distribuição, bem como o produtor independente. Também passou a caracterizar-se como contribuinte o adquirente de energia elétrica, oriunda de outro Estado, quando não destinada à comercialização.

Superadas as considerações acerca do critério pessoal, passemos à análise do critério quantitativo do ICMS, o qual por sua vez corresponde à base de cálculo e à alíquota do tributo. No entanto, convém direcionar o estudo deste objeto às operações de energia elétrica, que é objeto deste trabalho.

A base de cálculo do ICMS tem sua previsão legal no art. 8º da Lei Complementar 87/96, e corresponde à grandeza econômica sobre a qual haverá a incidência do imposto, isto é, ao valor mercantil do bem ou serviço (MELO; PALSEN, 2013, p. 268). No tocante ao ICMS energia elétrica, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou através da súmula 391, pela qual firma o entendimento de que a base de cálculo para o ICMS energia elétrica será a quantidade de energia efetivamente consumida e não o total contratado²¹.

Já a alíquota refere-se ao percentual que deverá ser aplicado à base de cálculo para se extrair o *quantum debeatur* do imposto devido. (SOUZA, 2013, p. 862). Uma de suas características é a variabilidade, sendo ela em alguns casos progressiva (como no Imposto de Renda, por exemplo), e em outros, seletiva (como no IPI e no ICMS). (ESTURILIO, 2008, p. 146).

No caso do ICMS, compete à lei ordinária estadual ou distrital a atribuição dessas alíquotas aos respectivos produtos ou serviços, desde que obedecidos os dispositivos do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) e os limites mínimo e máximo que podem ser estabelecidos por Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 155, §2º, V, CF²². Tal mandamento tem por escopo impedir conflitos fiscais entre os Estados membros.

Sendo assim, a quantidade de alíquotas aplicáveis ao ICMS é determinada através de lei ordinária dos estados e, portanto, varia de acordo com a unidade federativa. No entanto, frise-se que a liberdade do legislador na atribuição dessas alíquotas é restrita, haja vista seu dever de

²¹ Súmula 391 STJ – “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

²² Art. 155, §2º, V – é facultado ao Senado Federal:

- a) Estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria de seus membros;
- b) Fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

observância aos limites constitucionais no poder de tributar, os quais se voltam ao pleno exercício da cidadania através na justiça social tributária.

3 SELETIVIDADE E ENERGIA ELÉTRICA

3.1 Princípios Tributários

Princípio da Igualdade

Antes de adentrarmos efetivamente à temática da seletividade tributária, convém a análise da igualdade no sistema constitucional de 1988, cuja previsão legal se encontra expressa no seu art. 5º, caput²³. Também denominada isonomia, sobre ela deve se assentar todo o ordenamento jurídico e constitucional. É princípio núcleo, correspondendo desta forma ao “pilar básico do Estado Democrático de Direito”, nas palavras de Baleeiro (2010, p. 525).

No entanto, a igualdade se revela em dúplici dimensão: formal e material. A igualdade formal veda qualquer distinção no tratamento entre indivíduos quando da aplicação do direito, devendo a lei ser aplicada universalmente, sem distinção. É também denominada igualdade perante a lei. (CANAZARO, 2015, p.63-64)

Outrossim, não se pode perder de vista a igualdade material, também denominada igualdade na lei. Se, de um lado, a dimensão formal cuida do tratamento sem distinção, por outro lado a dimensão material estabelece tratamento diferenciado para aqueles que se encontrem em condições desiguais. Significa conceder vantagem àquele que se encontra em condição inferior, no intuito de equiparar as posições e eliminar quaisquer distinções injustificadas. Esta é, pois, a verdadeira expressão da justiça. (DERZI, 1994).

No âmbito o Sistema Constitucional Tributário, por sua vez, a igualdade se revela expressamente como princípio autônomo: a igualdade tributária, prevista art. 150, II²⁴, que estabelece aos contribuintes o direito ao tratamento diferenciado quando em situações efetivamente distintas. Tal qual o princípio da igualdade no ordenamento jurídico como um todo, a igualdade tributária deve conduzir todo o sistema jurídico tributário, o qual, por sua vez, busca atingir os objetivos da justiça fiscal.

²³ Art. 5º, CF – “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à *igualdade*, à segurança e à propriedade (...).” – grifo nosso.

²⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

Dito isto, convém ressaltar que a igualdade material justifica-se na relação comparativa entre indivíduos ou coisas (CANAZARO, 2015, p. 73). A respeito da igualdade material tributária, Carraza (2002, p. 89) traz seguinte definição:

[...] exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.

Tendo em vista que a igualdade tributária se manifesta através de critérios comparativos, convém, desta forma, identificar os sujeitos desta comparação, os quais podem ser grupos de pessoas, coisas ou situações (CANAZARO, 2015, p. 75). Deste modo, é definindo-se tais sujeitos de comparação que surgem dois desdobramentos do princípio da igualdade tributária: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade.

Princípio da Capacidade Contributiva

Quando, para se atingir a igualdade tributária, for necessária a comparação entre indivíduos, isto é, contribuintes, surge uma das espécies do gênero igualdade tributária: o princípio autônomo da capacidade contributiva (CANAZARO, 2015, p. 86), o qual, por seu turno, define que indivíduos com capacidades econômicas diferentes não podem ser compelidos às mesmas exações. Este princípio encontra-se consagrado no art. 145, §1º, da Constituição Federal:

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*.
(grifos nossos)

Por conseguinte, é nos impostos pessoais que se vislumbra a concretização da capacidade contributiva, tendo em vista que ela se reveste de caráter subjetivo, em virtude da comparação realizada entre pessoas. Assim, o Imposto de Renda caracteriza-se como pessoal por excelência (ESTURILIO, 2008, p. 65), pois, para obtenção de seu critério quantitativo, consideram-se aspectos estritamente individuais do contribuinte, tais como quantidade de dependentes, tratamentos médicos realizados, e gastos educacionais²⁵.

²⁵ As Regulamentações do Imposto de Renda, tais como suas possíveis deduções, encontram-se no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Sendo assim, a realização da capacidade contributiva é possível graças à progressividade tributária, que corresponde ao aumento da alíquota em função da capacidade econômica do contribuinte. Dito isto, Machado Segundo (1998, p. 94 apud PAULSEN, 2013, p. 15) assim esclarece a respeito da progressividade:

É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior.

Todavia, convém ressaltar que nem todos os tributos podem ser orientados pela capacidade contributiva, a exemplo daqueles incidentes sobre os bens de consumo. Isso porque, nessas operações, os contribuintes não são identificados e, portanto, inexistente qualquer pessoalidade na transação comercial. (ESTURILIO, 2008, p.73). Nesse viés, não é cabível o critério de comparação entre pessoas para se atingir a igualdade, antes devem-se comparar as mercadorias e/ou serviços. (CANAZARO, 2015, p. 79).

Ademais, a capacidade contributiva não se perfectibiliza nas operações de consumo porque, nelas, além de não haver qualquer identificação referente à renda do consumidor e à sua real capacidade econômica, ainda se verifica o fenômeno da repercussão tributária, na qual os contribuintes de fato e de direito são distintos. Seguindo esse entendimento, assim expõe Coelho (1996, p. 97) a respeito da Capacidade Contributiva:

(...) os impostos “de mercado”, “indiretos” não se prestam a realizar o princípio com perfeição. (...) Nos impostos que percutem (chamados de “indiretos” ou “de mercado”) entra em cena o contribuinte de fato, diferente do “de jure”, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente.

Diante, pois, dessa distinção entre contribuintes de fato e de direito, é importante observar que nem sempre o fenômeno da repercussão tributária se concretiza. Isso acontece por diversos motivos, a exemplo do perecimento de mercadoria nas mãos do contribuinte de direito e da venda de produtos por valores abaixo do custo (assumindo assim o contribuinte de direito tanto os prejuízos quanto os tributos devidos). Cite-se também o fornecedor de energia elétrica que, por conta de cliente que cai em inadimplência, assume o ônus tributário perante o Fisco. (ESTURILIO, 2008, p. 82-86).

Por isso, mais uma vez convém afirmar que a igualdade na tributação sobre os bens de consumo não se materializa através da capacidade contributiva, pois, se assim fosse, haveria forte incongruência sobre qual dos contribuintes seria o destinatário deste princípio. Supondo-

se a possibilidade de a capacidade contributiva se destinar ao contribuinte de jure, por exemplo, um pacote de macarrão vendido por um bodegueiro de bairro deveria ser tributado com menor alíquota que o mesmo produto vendido por uma grande rede de supermercados, o que soa completamente absurdo e vai de total encontro à segurança jurídica.

É de ser relevado, ainda, que os impostos sobre o consumo se revestem da característica da regressividade, e, por isso, observam-se neles efeitos opostos aos da capacidade contributiva. Em síntese, a regressividade consiste no fenômeno pelo qual, quanto menor for a renda do contribuinte, maior será o encargo tributário suportado por ele proporcionalmente. (ESTURILHO, 2008, p. 76-78).

Para uma melhor compreensão deste fenômeno, considerem-se dois indivíduos: indivíduo A, com o rendimento mensal de R\$ 10.000,00, e indivíduo B cujo rendimento é de R\$ 1.000,00. Ambos comprem mensalmente uma cesta básica no valor de R\$ 500,00, cuja tributação nela incidente corresponde ao valor de R\$ 100,00. Ora, sendo assim, há de se considerar que, proporcionalmente ao rendimento, o indivíduo B suporta um maior encargo tributário, uma vez que a tributação desta operação isolada corresponde a 10% de seu salário, enquanto que, para o indivíduo A, esta tributação representa apenas 1%. Pelo exposto, não há de se falar em capacidade contributiva na tributação dos bens de consumo.

Não é por isso, entretanto, que os impostos sobre bens de consumo deixarão de realizar a igualdade tributária. É necessário, pois, que seja adotado um novo critério de comparação, dirigida desta vez aos bens, no intuito de garantir a todos os indivíduos, sejam eles ricos ou pobres, o mínimo existencial. Nesse sentido, a ideia principal é que a tributação não pode dificultar a concretização dos direitos fundamentais e o exercício da cidadania. Para tanto, o critério adotado para a diferenciação entre mercadorias e/ou serviços assenta-se em sua essencialidade. (CANAZARO, 2015, p. 100).

Seletividade Tributária

A seletividade consiste na diferenciação da carga tributária, mediante algum critério especificado pela Constituição, a exemplo do IPTU, que pode apresentar alíquotas diferenciadas de acordo com o uso e a localização do imóvel. Já as alíquotas do IPVA poderão ser variáveis conforme o tipo e utilização do veículo. Tratando-se, por seu turno, do ICMS, a seletividade tributária determina a separação de objetos em grupos específicos para fins de tributação, de acordo com o seu grau de essencialidade, que, por sua vez, representa o seu critério comparativo. (CANAZARO, 2015, p. 103).

Como se nota, a seletividade consiste no regime de variação de alíquotas do imposto em função do grau de essencialidade dos produtos e serviços. Assim, produtos supérfluos deverão ser tributados com alíquotas maiores do que aqueles considerados indispensáveis à existência humana, sendo necessário o critério comparativo para atribuição da seletividade. (MELO; PAULSEN, 2013, p. 94/95).

Vale lembrar também que a sua finalidade é garantir, à maior quantidade de pessoas possível, o acesso de bens indispensáveis à vida, garantindo-lhes assim o mínimo existencial. Para Esturilio (2008, p.94), a seletividade é o meio de amenizar a regressividade dos impostos, criando assim condições para efetivação da justiça fiscal.

Nessa mesma linha de pensamento, escreve Melo (2013, p. 681):

A finalidade dessa diretriz [a seletividade] consiste em suavizar a injustiça do imposto, determinando o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais desprotegidas, e onerando os bens consumidos em padrões sociais mais elevados.

Por sua vez, a essencialidade, critério eleito para a efetivação da seletividade, é característica intrínseca do produto, e por isso se reveste de qualidade objetiva. A esse respeito, manifesta-se Machado Segundo (2000, p. 72/73):

A essencialidade das mercadorias tributadas pelo ICMS é aferida objetivamente, e não em face do consumidor ou da quantidade consumida. Afinal, pão, leite e ovos, se adquiridos por uma família de baixa renda apenas para consumo próprio, ou se adquiridos em uma larga quantidade para um magnata, para a realização de um banquete, ou ainda se comprados por um orfanato, também em grande quantidade, para suprir dezenas de menores órfãos, serão tributados exatamente da mesma forma.

Ademais, acerca do caráter objetivo da seletividade, Carraza (2009, p. 297) pronuncia-se da seguinte forma: “Cumpra-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional, etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF”.

Impende ainda ressaltar que essencialidade do produto pode sofrer alterações de acordo com o tempo e o espaço geográfico. (ESTURILIO, 2008, p.130). Em suma, o serviço de comunicação de telefonia celular, o qual hoje se considera indispensável à vida do homem moderno, há duas décadas era considerado artigo de luxo, restrito a poucos. Da mesma forma, a roupa especial para uso na neve deve ser considerada supérflua no estado na Paraíba, em

contrapartida é plenamente possível que este tipo de vestimenta seja indispensável à vida digna no estado do Rio Grande do Sul.

A respeito desta mutabilidade daquilo vem a ser ou não essencial, é imperiosa a lição de Torres (1997, p. 95):

A noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos de indústria podem ter conotação de bens de luxo na fase inicial de sua produção, mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre.

A seletividade, enquanto regime de variação de alíquotas, encontra-se expressa na Constituição e sua aplicação se destina a dois impostos: o IPI e o ICMS. No que tange ao IPI, a Carta Magna prescreve que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”²⁶. Já em relação ao ICMS, ela determina que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”²⁷.

Importante ressaltar que a seletividade obrigatória no IPI é anterior à Carta Magna de 1988, tendo em vista sua previsão no art. 48 do Código Tributário Nacional²⁸. A emenda constitucional de 1969 veio instituir a seletividade para o IPI no ordenamento jurídico, de modo que, à época, enquanto a aplicação da seletividade era obrigatória para o IPI, por outro lado era vedada ao ICM. (BAINY, 2012, p. 20).

Sendo assim, a Constituição de 1988 veio apenas consolidar o dispositivo legal já em vigor em relação ao IPI. (MACHADO SEGUNDO, 2000, p.10). Por outro lado, no tocante ao ICMS, ela surge como inovação constitucional, uma vez que o ICM e suas alíquotas uniformes deram espaço ao ICMS, possibilitando alíquotas variáveis de acordo com a essencialidade do bem, ou seja, admitindo a seletividade.

No entanto, não obstante a previsão constitucional do ICMS seletivo, a Lei Kandir não traz qualquer referência em relação ao tema, deixando às leis ordinárias estaduais a atribuição de tratar da seletividade no âmbito de seus territórios. Isto posto, observa-se que alguns Estados trazem de modo expresso em suas Constituições Estaduais a adoção da seletividade, porém não a cumprem, enquanto outros simplesmente a silenciam, e já alguns apenas repetem a expressão “poderá ser seletivo” em relação ao ICMS nas suas Constituições Estaduais, prolongando a divergência a respeito do assunto.

²⁶ Art. 153, §3º, I, CRFB/1988.

²⁷ Art. 155, §2º, III, CRFB/1988.

²⁸ Art. 48 CTN – “O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”.

3.2 Natureza Jurídica

As normas jurídicas correspondem ao gênero do qual pertencem os princípios e as regras. Com efeito, para compreender a seletividade e sua força normativa, convém definir sua natureza jurídica, enquadrando-a como princípio, regra ou mera técnica de tributação. Para tanto, serão analisadas as principais considerações doutrinárias que fundamentam o alcance da seletividade em função da essencialidade.

A respeito da distinção entre princípio e regra, Humberto Ávila (2006, p. 78-79) traz imperiosa lição a seguir transcrita:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição da descrição normativa e construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção.

Nesse passo, a doutrina majoritária se posiciona no sentido de considerar a seletividade um princípio constitucional tributário e, desta forma, sua eficácia seria ampla, uma vez que os princípios são normas axiologicamente superiores. Assim como a capacidade contributiva deve nortear a tributação dos impostos pessoais, a seletividade também se reveste desta função, porém relativamente aos impostos sobre o consumo.

Para Coêlho (2015), a seletividade é princípio decorrente do princípio da justiça. Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo (2013, p. 681) refere-se à seletividade como “superior princípio constitucional tributário”, enquanto que, para Canazaro (2015, p. 115-116), trata-se de princípio que norteia a aplicação de um objetivo constitucional, no Estado Democrático de Direito: a justiça fiscal e a divisão equânime dos ônus na tributação sobre o consumo.

Nesse seguimento, convém destacar diversos outros autores que também consideram a seletividade um princípio, dentre os quais: Carraza (2009, p.323), Baleeiro (2010, p.39), Torres (2013, p. 381), Denari (2008, p. 66), Machado Segundo (2014, p. 174), Harada (2016, p. 488) e Ávila (2012, p. 74).

Por outro lado, dentre os estudiosos do tema, há quem sustente a seletividade não como princípio, mas como regra. É o caso de Bairy (2012, p. 35), que, na sua dissertação de mestrado orientada por Humberto Ávila, conclui que deve ser conferido o tratamento de norma à

seletividade. Por sua vez, Esturilio (2008, p. 109), justifica o seu posicionamento em razão de que a seletividade em função da essencialidade se encontra expressamente prevista na Constituição, além de sua aplicação ser limitada a apenas dois tributos: o IPI e o ICMS.

O posicionamento de Esturilio (2008) sofre severa crítica de Canazaro (2015, p. 114/115), que se manifesta no sentido de que a seletividade é elemento integrante da isonomia fiscal, cuja finalidade encontra amparo constitucional. Além disso, ele ainda acrescenta que o fato de ser aplicada a apenas dois tributos não retira dela sua característica principiológica, a julgar pela capacidade contributiva (pacificamente considerada princípio pelos doutrinadores), que apresenta seu alcance limitado aos impostos pessoais.

Por fim, há ainda aqueles que não consideram a seletividade um princípio, tampouco norma. É o caso de Paulsen (2013, p. 94), que a considera uma técnica diferenciada de tributação. Segundo ele, a seletividade seria uma orientação ao legislador ordinário no sentido de se tributar menos os produtos e/ou serviços essenciais. Neste caso, oportuno destacar que a seletividade em função da essencialidade apresentaria caráter normativo reduzido.

3.3 Posicionamentos doutrinários acerca da obrigatoriedade/facultatividade do ICMS seletivo

O conteúdo do art. 155, §2º, III, da Constituição Federal necessita de acentuada atividade interpretativa por parte do aplicador da norma. Se, de um lado, a obrigatoriedade de obediência ao critério da essencialidade no IPI é óbvia, o mesmo não se pode afirmar a respeito do ICMS, uma vez que, neste imposto, a seletividade é permeada de dúvidas e controvérsias, gerando, pois, diversos posicionamentos que serão objeto de estudo neste subitem do trabalho.

Alguns estudiosos (e especialmente as Fazendas Estaduais, conforme veremos no próximo capítulo) defendem a facultatividade do ICMS seletivo, tese que, muitas vezes, restringe-se à literalidade²⁹ do texto constitucional. Nesse sentido, a observância da essencialidade para as alíquotas de IPI é obrigatória, uma vez que o imposto fica a cargo de um único ente – a União. Por outro lado, por ser o ICMS de competência dos Estados, caberia a cada um dos 27 entes adotar ou não o critério da essencialidade nas alíquotas deste imposto. Para este segmento da doutrina, a intenção do Constituinte foi exatamente a de diferenciar a seletividade incidente no IPI e no ICMS através da expressão “poderá”.

²⁹ Também conhecido por método gramatical ou filológico.

Nessa toada, tratando-se de interpretação literal no Direito Tributário, há de se ressaltar a previsão legal no art. 111 do Código Tributário Nacional³⁰, que estabelece quais matérias que terão sua aplicação restrita à literalidade da lei. Ocorre, entretanto, que a realização de princípios tributários não se encontra previsto neste rol, o que possibilita a aplicação de outros métodos interpretativos ao art. 155, §2º, III, CF. Em vista disso, a interpretação literal deste dispositivo não deve ser a única analisada, sob pena de recair em um simplismo normativo que possivelmente infrinja direitos e garantias fundamentais.

Em segundo lugar, outro argumento que refuta a obrigatoriedade da seletividade no ICMS é o fato de que este princípio não se estende a todos os impostos sobre o consumo, haja vista a ausência de previsão constitucional para o ISS. Deste modo, segundo essa linha de pensamento, a seletividade seria: obrigatória para o IPI, facultativa para o ICMS, e dispensada para o ISS. Logo, se a seletividade é dispensada para o ISS, torna-se perfeitamente possível que ela não se realize no ICMS. (ESTURILIO, 2008, p. 114)

Em contrapartida, Canazaro (2015, 125/127) ataca este argumento e defende que é obrigatório aplicar a seletividade na tributação de serviços sobre os quais incida o ISS, ainda que inexista expressa determinação constitucional. Isso porque a essencialidade corresponde a critério pelo qual se atinge a igualdade fiscal nos bens de consumo, e a sua não aplicação violaria princípio constitucionalmente protegido. Sendo assim, segundo o autor, a essencialidade revela-se para o ISS um verdadeiro princípio implícito, e a sua não observância nas alíquotas deste imposto acarretaria a inconstitucionalidade da lei ordinária que as define. Entretanto, cumpre destacar que tal posicionamento não é majoritário.

Em terceiro lugar, vale o destaque para a proposta de emenda à Constituição nº 01178, apresentada pelo PFL/AL em 13/01/1988, que tenta modificar o texto constitucional do atual art. 155, §2º, III, CF, para: “(...) **será seletivo, em função da essencialidade do produto**, e não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (Grifo nosso) (BRASIL, 1988, p. 51). Entretanto, tal proposta não logrou êxito, ratificando assim a intenção do Constituinte em manter seletividade facultativa no ICMS.

Ainda no tocante a esta proposta, a Comissão de Sistematização emitiu seu parecer no sentido de que esta modificação no texto constitucional não seria admissível, tendo em vista que obrigar os estados a adotar a seletividade no ICMS significa limitar sua autonomia, o que

³⁰ Art. 111 Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – Suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

acabaria indo de encontro ao pacto federativo. Por outro lado, a Comissão também firmou o entendimento de que seria incabível obrigar os Estados a adotarem a seletividade no ICMS, tendo em vista o caráter primariamente fiscal deste imposto. Com base em tais argumentos, portanto, a emenda fora rejeitada, e ainda hoje os Estados se utilizam desta decisão para reafirmar a legalidade da majoração das alíquotas de ICMS sobre produtos considerados essenciais. (ESTURILHO, 2008, p. 115)

Todavia, convém esclarecer em qual contexto esta decisão foi assentada. Ocorre que o antigo ICM, firmado constitucionalmente através de sua alíquota uniforme, sofreu profunda mudança com o advento da Constituição de 1988, que, por sua vez, trouxe a possibilidade de serem aplicadas diversas alíquotas para o então ICMS, podendo assim este imposto se tornar extrafiscal. No entanto, é importante esclarecer que, à época, nem todos os Estados possuíam capacidade para, imediatamente, efetuar as mudanças legislativas necessárias no intuito de adotar a diversidade de alíquotas no ICMS.

Nesse cenário, dada a transição do ICM para o ICMS, caberia ao legislador estadual optar em manter alíquota uniforme para o ICMS mantendo o caráter fiscal deste tributo, assim como era no ICM, ou ainda atribuir alíquotas diversas para este imposto de acordo com os produtos ou serviços. É exatamente neste ponto que se adentra à seletividade: os Estados têm autonomia para definir, no âmbito de seu território, se as alíquotas do ICMS permanecerão constantes ou serão variáveis. Caso variem, entretanto, não restará outro critério a ser seguido na atribuição destas alíquotas senão o da essencialidade. (BAINY, 2012, p. 59-62)

Este entendimento se sustenta especialmente no parecer apresentado pelo constituinte Hélio Rosas, que, à época, rejeitou semelhante proposta de emenda constitucional – a nº 01133, que também pretendia tornar a seletividade no ICMS obrigatória. (BRASIL, 1988 apud BAINY, 2012, p. 23):

A implantação da seletividade, entretanto, implica em tornar a administração do tributo bem mais complexa, exigindo períodos mais ou menos prolongados de implantação, dependendo do nível de organização de cada Estado. Por essa razão, o Projeto optou pela adoção facultativa da seletividade, pelas Unidades da Federação, que, sem dúvida, hão de adotá-la, mais cedo ou mais tarde, de acordo com sua capacidade organizacional.

Por esse ângulo, Machado Segundo (2000, p. 73) brilhantemente define: “A seletividade é facultativa. O critério da essencialidade é obrigatório”. Não resta dúvida, pois, de que a seletividade está atrelada à variabilidade de alíquotas e a faculdade do legislador estadual se restringe a manter ou não a alíquota uniforme para o ICMS nos moldes do antigo ICM. Também coaduna desta ideia Esturilio (2008, p. 166), que reafirma a possibilidade de os Estados

manterem o ICMS com alíquotas uniformes, acrescentando ainda que “quanto maior o número de alíquotas previstas, em tese estará sendo mais seletiva a legislação”.

Com efeito, alguns autores admitem que a seletividade no ICMS consiste em uma faculdade do legislador, dentre eles: Amaro (2009, p. 148), Rocha (2009, p.149), Coêlho (2015), Melo (2013, p. 307). Impende salientar que este, por seu turno, assevera a faculdade em se aplicar a essencialidade no ICMS, ao passo que impõe ressalvas quanto à atribuição das alíquotas mais elevadas, como se transcreve a seguir. (MELO; PAULSEN, 2013, p. 307):

Embora a *facultatividade* constitua o *elemento impulsionador* da edição do *ICMS seletivo*, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar a arrecadação do ICMS, concernente a mercadorias que sejam de primeira necessidade. (grifos nossos)

Ao nosso sentir, o posicionamento do autor evidencia que, mesmo não sendo adotado o critério da essencialidade no ICMS, as arbitrariedades na tributação devem ser afastadas. Quando o Autor se refere a “inúmeros postulados”, trata-se da justiça fiscal, da igualdade tributária aplicável às mercadorias e dos outros princípios que fazem surgir a seletividade em função da essencialidade no ICMS. Para ele, os bens de primeira necessidade devem ser excluídos da incidência deste imposto, o que nem sempre ocorre, a exemplo da tributação incidente sobre a energia elétrica. (MELO; PAULSEN, 2013, p. 307).

Haja visto que todos os Estados e o Distrito Federal, com o passar do tempo, acabaram por adotar alíquotas variadas para o ICMS, diversos juristas se posicionam no sentido de que esses Estados são obrigados a obedecer o critério da essencialidade na atribuição das alíquotas. Para esta corrente doutrinária, o art. 155, §2º, III, CF, não pode ser entendido apenas pelo método literal e, por isso, merece análises mais profundas.

Dentre as diversas análises elaboradas para defender a seletividade compulsória no ICMS, vale ressaltar que, enquanto princípio constitucional, embora tão somente expresso em relação a dois impostos (ICMS e IPI), a aplicação da seletividade não pode ser afastada, haja visto a força normativa que os princípios detêm.

Acerca do afastamento de um princípio na ordem jurídica brasileira, Carraza (2002, p. 31) se manifesta da seguinte forma: “Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erro inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual (...)”.

Isto posto, afastar o princípio da seletividade, em função da essencialidade, do ICMS significa ir de encontro a uma das finalidades constitucionalmente protegidas: a promoção da igualdade entre os cidadãos, através da “divisão equânime do ônus fiscal na tributação sobre o consumo”, nos dizeres de Canazaro (2015, p. 116). Ora, sendo a seletividade princípio jurídico constitucional, decorrente da igualdade (fundamento do Estado Democrático de Direito) e promotor da dignidade humana e da justiça social, há de se ressaltar que a sua aplicação não pode ser dada por mera escolha do legislador.

No Estado Democrático de Direito, as garantias constitucionais limitadoras do poder de tributar funcionam como verdadeira blindagem de que dispõe o contribuinte para se defender de possíveis arbitrariedades do ente tributante. Ocorre, de outro lado, que é de interesse do Estado obter máxima arrecadação. No caso do ICMS, isto é possível atribuindo-se maiores alíquotas aos bens mais consumidos, em geral os mais essenciais, como a energia elétrica. Assim, desprezar a seletividade no ICMS é o mesmo que negar a proteção do contribuinte frente aos interesses do estado, impondo-lhe uma condição de vulnerabilidade ainda mais acentuada.

É com base em tais argumentos que Carraza (2009, p. 458) confere interpretação sistemática ao art. 155, §2º, III, CF ao se posicionar da seguinte forma:

Este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória. Além disso, 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 (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, deveres-poderes).

Desta maneira, a palavra “poder” no dispositivo constitucional ora analisado, na concepção do autor, deve ser interpretado como um dever, uma imposição. Relativamente a esta significação, Di Pietro (2010, p. 89), por sua vez, assevera: “embora o vocábulo poder dê a impressão de que se trata de faculdade da administração, na realidade trata-se de um poder-dever, já que reconhecido ao Poder Público para que exerça em benefício da coletividade; os poderes são, pois, irrenunciáveis”.

Corroborando esta compreensão a respeito do “poder” da Administração Pública, vejamos a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (1997, p. 31-32):

Tendo em vista este caráter de assujeitamento do poder a uma finalidade instituída no interesse de todos – e não da pessoa exercente do poder -, as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas como “poderes”. Antes se qualificam e melhor se designam como “deveres-poderes”, pois nisto se ressalta sua índole própria e se atrai a atenção para o aspecto

subordinado do poder em relação ao dever, sobressaindo, então, o aspecto finalístico que as informa, do que decorrerão suas inerentes limitações.

Com efeito, reforçando tais entendimentos, são diversos os dispositivos constitucionais que, ao oferecer margem de escolha aos entes federativos e a seus órgãos, não se utilizam do verbo “poder”, mas sim da palavra “faculdade” e de seus derivados. Já o verbo poder, por seu turno, em diversas ocasiões se apresenta no sentido de dever, nos termos descritos pelos citados autores: Carraza (2002), Di Pietro (2010) e Mello (1997).

Segundo o pensamento desta corrente doutrinária, a Constituição apresenta caráter normativo e cogente e, por isso, nela não se admitem meros conselhos destinados ao legislador ordinário. No entanto, a simples interpretação literal do art. 155, §2º, III, da Carta Magna traz a ideia de que a aplicação das alíquotas seletivas no ICMS é objeto de discricionariedade do legislador. Nesse sentido, Carraza (2009, p. 301) assevera:

Infelizmente, até o presente momento, não tem havido uma graduação efetiva das alíquotas do ICMS, até porque se tem aceito que a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços é facultativa. A ideia que predomina – e que nos soa juridicamente absurda – é no sentido de que o Constituinte, neste ponto, fez uma mera recomendação ao legislador ordinário, para ser seguida segundo suas conveniências.

Nesse sentido, destinar um dispositivo constitucional para oferecer uma opção ao legislador não parece razoável para Carraza, nem para Canazaro, o qual, por sua vez, argumenta que essa de fato não corresponde à real intenção do constituinte e, se assim o fosse, tornaria o art. 155, §2º, III completamente sem sentido, inócuo. Acontece que aquilo que não é juridicamente proibido será de imediato juridicamente permitido, e assim restaria totalmente injustificada a redação do art. 155, §2º, III, CF/88, caso a intenção do constituinte fosse de uma mera autorização, evidenciando-se, portanto, que a seletividade no ICMS deve ser obrigatoriamente respeitada caso se constatem alíquotas variadas. (CANAZARO, 2015, p. 120-121)

Ainda neste raciocínio (o que não é proibido deve ser permitido), cumpre trazer o exemplo do ISS, imposto para o qual a seletividade em função da essencialidade, em que pese não encontrar definição expressa na Constituição, é adotada nas legislações de alguns municípios – a exemplo de Porto Alegre, que estabelece alíquotas menores para os serviços ligados à prestação de saúde. (CANAZARO, 2015, p. 122)

Outro posicionamento que corrobora a obrigatoriedade do art. 155, §2º, III, CF/88, é o fato de que o IPI e o ICMS possuem a mesma natureza, ou seja, ambos são impostos incidentes sobre produtos. Em decorrência disso, a maior parte das mercadorias está sujeita à incidência

dos dois impostos, porém com uma ressalva: o ICMS é mais abrangente que o IPI, tendo em vista que o ICMS engloba também serviços, e ainda nem todos os produtos postos em comércio são industrializados. (ESTURILIO, 2008, p. 112-113)

Deste modo, considerar que a seletividade é obrigatória para o IPI, mas não o é para o ICMS, vai de encontro à lógica e ao bom senso jurídico, uma vez que a essencialidade é qualidade intrínseca do produto ou serviço e deve indicada objetivamente. Atribuir a essencialidade de um produto em relação ao IPI e a superfluidade deste mesmo produto em relação ao ICMS põe os contribuintes em situação de insegurança jurídica, uma vez ausentes critérios concretos que justifiquem a tributação ora observada. (ESTURILIO, 2008, p. 113)

Diante, pois, de tais apontamentos, não restam dúvidas de que as alíquotas de ICMS devem obedecer ao critério da essencialidade. Não obstante, os argumentos que favorecem a aplicação literal do art. 155, §2º, III, da Constituição, indicando o critério discricionário no estabelecimento destas alíquotas, têm sido continuamente utilizados para obter a máxima arrecadação dos Estados, indo de encontro à seletividade, acentuando-se a regressividade, e tornando a tributação um fardo cada vez mais árduo ao contribuinte, uma vez afastada a justiça fiscal.

Reconhecendo, pois, este fato, José Eduardo Soares de Melo (2013, p. 437) afirma: “a prática demonstra que a fixação das alíquotas excessivas nem sempre se aplica a produtos supérfluos, ou de modo a desestimular o consumo, mas como efetiva fonte de arrecadação”.

Já Machado Segundo (2010, p. 396), analisando a situação fática da tributação dos produtos de primeira necessidade, também alcança o mesmo entendimento e traz as seguintes considerações:

Observa-se, porém, que a norma constitucional pertinente à seletividade do ICMS tem sido violada pelos Estados, que, interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação.

Diante de todas as considerações jurídico-doutrinárias aqui levantadas, é importante averiguar a situação fática dos Estados – se eles adotam múltiplas alíquotas em seu ICMS e, caso afirmativo, se a seletividade vem sendo observada no âmbito de suas legislações. Isto será feito tomando-se por parâmetro a energia elétrica, dada a sua indiscutível essencialidade. Para tanto, também é importante analisar, no tocante ao ICMS, qual o tratamento conferido à essencialidade da energia elétrica pelo Judiciário, tanto de cada Estado quanto STF, a fim de

identificar possíveis desvios na finalidade constitucional com o intuito de maximizar a arrecadação.

3.4 A energia elétrica como bem essencial

Ausente qualquer regulamentação no ordenamento jurídico a respeito da essencialidade, acrescido à sua escassa definição pela doutrina, coube ao legislador ordinário tratar deste tema, tornando-se a essencialidade um conceito aberto (CANAZARO, 2015, p.100). No entanto, por conta dessa indeterminação, as leis estaduais estabelecem que bens e serviços essenciais sejam tributados com a maior alíquota, no intuito de maximizar sua arrecadação. (ESTURILIO, 2008, p. 247).

Carvalho (1998, apud ESTURILIO, 2008, p. 132), ao abordar a seletividade no IPI, defende que os bens de consumo devem ser classificados em três categorias: produtos necessários à subsistência, produtos úteis porém não necessários, e produtos de luxo. Esta classificação se torna interessante à medida em que se assemelha à das benfeitorias prevista no Código Civil: necessárias, úteis e voluptuárias.

Tomando-se o exemplo da Paraíba³¹, estado que adota 9 alíquotas³², é interessante observar que a tributação de 25% atinge a comercialização de aparelhos ultraleves e asas delta, embarcações esportivas, bebidas alcóolicas (exceto aguardente de cana), armas e munições, e o fornecimento de energia elétrica de consumo mensal superior a 50 KWh³³.

Verifica-se, pois, a partir de tais constatações, que o legislador ordinário não considera o critério da essencialidade nas alíquotas de energia elétrica, em que pese seu caráter indispensável à dignidade do homem. A saber, por meio de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, acrescida de entendimentos jurisprudenciais de Tribunais Superiores, não há como refutar a essencialidade deste bem.

Em primeiro plano, a energia elétrica é imprescindível na vida do homem moderno porque é ela que torna possível o exercício de direitos fundamentais sociais, previstos no art. 6º da Constituição³⁴. Sem este bem, hospitais e escolas não conseguiriam atender às suas demandas, a conservação dos alimentos restaria prejudicada, indústrias não funcionariam e

³¹ Alíquotas internas definidas no art. 13 do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97

³² As alíquotas adotadas pelo Estado da Paraíba são: 4%, 12%, 13%, 18%, 23%, 25%, 27%, 28%, 35%.

³³ Art. 13, V e VII, do RICMS-PB.

³⁴ Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

desenvolvimento econômico do país indubitavelmente sofreria danos gravosos. Não há como eliminar este bem do mínimo existencial.

Nesse entendimento, Torres (1997, p. 94) assevera que “(...) quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional”. Ainda tratando dos bens que devem ser considerados essenciais, é importante que se transcreva a lição de Melo (2009, p. 212):

A essencialidade decorre da devida compreensão dos valores captados pela Constituição, como é o caso do salário mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas como moradia, alimentação, educação, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 7º, IV).

O caráter essencial da energia elétrica decorre também das leis infraconstitucionais, a exemplo da Lei de Greve, que expressamente define, em seu art. 10³⁵, a energia elétrica como essencial. Por sua vez, a Lei 9.074/98, que trata das concessões e permissões no serviço público, destina um de seus capítulos para este bem, dada a relevância deste serviço. Além delas, vale ainda destacar o Decreto 4.073/2003, que institui o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica (“Luz para Todos”) (PEREIRA NETO; LIMA NETO, 2015, p. 11-12).

No entanto, não é somente a legislação que confere caráter de essencialidade à energia elétrica. De outro lado, a jurisprudência, especialmente a dos Tribunais Superiores, vem corroborando esta concepção. Nesse sentido, cite-se o entendimento consolidado do STJ³⁶: “É ilegítimo o corte no fornecimento de energia elétrica quando puder afetar o direito à saúde e à integridade física do usuário”.

Como se depreende, é pacífico na legislação, na doutrina e na jurisprudência, o caráter essencial da energia elétrica, tendo em vista que dela depende o exercício de certos direitos fundamentais. Desta maneira, cumpre também à legislação tributária considerar esta essencialidade deste bem, como garantia do contribuinte, o que será analisado adiante.

³⁵ Lei 7783/89 São considerados serviços ou atividades essenciais:

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

³⁶ Precedentes: AREsp 452420/SP (decisão monocrática), Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/12/2013, DJe 05/02/2014; REsp 853392/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/2006, DJ 05/09/2007.

3.5 ICMS energia elétrica e progressividade das alíquotas

Maior parte dos estados da Federação adota, para fins de tributação de energia elétrica, a progressividade de acordo com a quantidade de quilowatts/hora consumida no mês. Nesse sentido, tomemos como exemplo as alíquotas de ICMS sobre o consumo de energia elétrica praticadas no Rio Grande do Norte:

Tabela 1 - Alíquotas de ICMS energia elétrica no Rio Grande do Norte

Quantidade de energia consumida ao mês	Alíquota aplicada sobre o consumo
Até 60 KW/h	Isenção
Superior a 60 KWh até 300 KWh	18%
Acima de 300 KW/h	25%

Fonte: Própria

No entanto, a prática de estabelecer alíquotas progressivas em função da quantidade consumida parece equivocada. Isto porque, conforme já exposto, a progressividade corresponde ao instrumento utilizado para a concretização da capacidade contributiva, que por sua vez se destina aos impostos pessoais. No caso em tela, a tributação incide sobre o consumo e, por isso, o parâmetro para determinação das alíquotas deve ser a essencialidade, que é característica intrínseca do produto e independe do sujeito que o adquire e da quantidade consumida.

Em verdade, ao majorar a alíquota por conta do aumento de consumo, está se tributando não o produto ou serviço em si, mas a medida, a quantidade consumida (CANAZARO, 2015, p. 136), o que foge da materialidade do ICMS. Nessa toada, seria completamente irrazoável e injustificado, por exemplo, estabelecer alíquotas progressivas em função da quantidade de pacotes de arroz comprados em supermercado.

Ora, o arroz é essencial para todos, é item de cesta básica; portanto, deve ter suas alíquotas estabelecidas de acordo com a essencialidade. Se, por exemplo, uma pessoa que compra 10 pacotes de arroz fosse tributada com alíquota maior do que aquela que compra apenas 1, estaríamos nos deparando com a situação de injustiça, pois desta maneira haveria uma acentuação da regressividade.

O mesmo ocorre com a energia elétrica: não é porque o indivíduo consome mais quilowatts/hora por mês que ele deverá suportar uma carga tributária maior sobre o produto.

Afinal, a energia elétrica é bem essencial para todos, seja quem for a pessoa do consumidor. Veja-se, pois, este exemplo: indivíduo A que possui renda de R\$ 3.000,00 e cinco filhos, e de outro lado o indivíduo B, que reside sozinho e possui renda mensal de R\$ 10.000,00.

Acontece que B passa a semana em viagens a trabalho, fazendo que o consumo de energia de sua casa seja muito baixo, enquanto que o indivíduo A apresenta um elevado consumo por conta da quantidade de pessoas com as quais reside. Daí, não se pode tomar como regra o que vem sendo adotado pelos Estados: que a quantidade consumida de energia elétrica indica a capacidade contributiva do consumidor e, por isso, aumenta-se a alíquota do ICMS sobre a energia elétrica de acordo com sua faixa de consumo.

Isso porque a capacidade contributiva não se perfectibiliza nos impostos indiretos e reais, e sim naqueles pessoais. No exemplo mencionado, a alta tributação de ICMS energia elétrica sobre o indivíduo A, fundamentada na capacidade contributiva, se revela completamente equivocada, haja visto que a capacidade contributiva de A é bem menor do que a de B. Isso porque o indivíduo A, por possuir 4 dependentes, para fins de tributação de Imposto de Renda, é considerado de baixa capacidade contributiva. Ora, pode esse indivíduo ser considerado de elevada capacidade contributiva para fins de tributação de ICMS e de baixa capacidade para a tributação do Imposto de Renda?

A faixa de consumo de energia elétrica pode indicar que o indivíduo tenha mais eletrodomésticos em sua casa, o que também não necessariamente aponta para uma maior capacidade contributiva, haja visto que há outros fatores que exercem influência sobre o consumo, tais como quantidade de pessoas da família, atividade praticada naquele imóvel, dentre outros.

Outro exemplo a ser apontado é o caso de uma pessoa que utiliza sua residência para prestar serviços de cabeleireira em um bairro popular. Tendo em vista que ela utiliza equipamentos de alto consumo e, por conseguinte, sua conta apresenta mensalmente um custo elevado de energia, isso não significa que ela detenha uma alta capacidade contributiva, muito menos que tenha de assumir uma alíquota maior de ICMS. Pelo contrário: pelo princípio da seletividade, essa pessoa deveria ser tributada com alíquota menor, pelo fato de a energia elétrica representar um bem demasiadamente essencial à sua sobrevivência.

Portanto, mais uma vez frise-se: seletividade e capacidade contributiva não se confundem. Enquanto a progressividade é o meio pelo qual se atinge a capacidade contributiva, a essencialidade corresponde ao meio pelo qual se atinge a seletividade no ICMS.

4. O TRATAMENTO QUE OS ESTADOS CONFEREM À SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO ICMS ENERGIA ELÉTRICA

Após constatar, por meio da doutrina, que os Estados devem obedecer ao critério da essencialidade na fixação das alíquotas do ICMS, cumpre neste momento analisar o comportamento destes entes federados ante o princípio constitucional ora estudado. Desta forma, é importante observar como a seletividade vem sendo pactuada nas legislações destes Estados, se o critério da essencialidade é cumprido em relação à energia elétrica, e como o Judiciário destes Estados vêm atuando no sentido de zelar pelo princípio constitucional da seletividade no que tange à energia elétrica.

É de ser relevado, pois, que o objetivo deste capítulo é demonstrar ao leitor a dimensão da problemática ora exposta. Para tanto, no intuito de melhor estruturar sua compreensão, torna-se necessário fracioná-lo de acordo com as regiões brasileiras em análise.

Em cada Região analisada, o presente estudo apontará inicialmente um quadro informativo, o qual indica, para cada unidade federativa, a quantidade de e quais são as alíquotas adotadas, o tratamento conferido por este Estado à seletividade em seu RICMS e na sua Constituição ou Lei Orgânica (caso do Distrito Federal), bem como as alíquotas atribuídas para a tributação da energia elétrica para fins de uso residencial. Registre-se que todos os dados constantes no quadro foram extraídos dos sítios eletrônicos oficiais dos Governos dos Estados.

É importante ressaltar ainda que, na construção do mencionado quadro, considerou-se apenas a tributação incidente no consumo residencial de energia elétrica, desprezando-se assim a incidência do ICMS sobre o consumo rural ou industrial. Além disso, compõem o quadro não apenas as alíquotas internas, mas também a alíquota definida por Resolução do Senado Federal³⁷ e ainda as alíquotas externas, haja visto que a quantidade de alíquotas aplicáveis relaciona-se diretamente à seletividade.

Ademais, tenha-se presente que o adicional de ICMS correspondente ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP), quando adotado pelo Estado, não será considerado no quadro em questão, uma vez que representa tão somente um acréscimo a uma alíquota já definida pelo Regulamento de ICMS, não estabelecendo, pois, alíquota nova em si.

³⁷ A Resolução Nº 95, de 13 de dezembro de 1996, do Senado Federal, estabelece para todos os Estados a alíquota de 4% no ICMS sobre a prestação de transporte aérea interestadual de passageiros, cargas e mala postal.

Prosseguindo com o estudo, depois de apresentadas as peculiaridades legislativas dos Estados, parte-se para a análise jurisprudencial, isto é, o tratamento que o Judiciário daquele Estado vem conferindo ao princípio constitucional da seletividade.

À vista disso, a seleção das decisões jurisprudenciais a serem utilizadas neste estudo será feita utilizando-se os julgamentos proferidos em segunda instância, isto é, pelos Tribunais. Para tanto, a pesquisa será realizada no site oficial do Tribunal de Justiça de cada Estado utilizando-se as seguintes palavras-chave: ICMS, seletividade, energia. Quanto ao critério temporal, serão consideradas apenas as decisões proferidas no ano de 2016, desprezando-se a data de sua publicação.

Diante, pois, do levantamento jurisprudencial, proceder-se-á a uma descrição quantitativa a fim de evidenciar o entendimento predominante do Tribunal em estudo – se favorável ao Fisco ou ao contribuinte, e, desta forma, definir o cumprimento da essencialidade tributária pelos Tribunais brasileiros.

4.1. A seletividade no ICMS energia elétrica: posicionamento do Supremo Tribunal Federal

A discussão acerca da obrigatoriedade ou facultatividade da aplicação do art. 155, §2º, III, da CRFB/88 indubitavelmente deve passar pela análise da Suprema Corte Brasileira – o STF. No entanto, já se verifica um posicionamento da Segunda Turma deste Tribunal no sentido da inconstitucionalidade das alíquotas majoradas de energia elétrica, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634.457/RJ, no ano de 2014.

Na ocasião, os cinco Ministros da Segunda Turma (Carmen Lúcia, Gilmar Mendes, Teori Zavaski, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski) foram unânimes ao considerar “a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método de comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”.

Nesse sentido, o que se espera hoje do STF é o julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, do qual se espera dirimir a controvérsia a respeito da seletividade obrigatória no ICMS. Este processo consiste, em sua origem, em um Mandado de Segurança em que litigam Lojas Americanas S/A e a Fazenda Pública do estado de Santa Catarina, e conta com a participação dos outros 25 Estados da federação mais o Distrito Federal como *amici curiae*. Sua relatoria é do Ministro Marco Aurélio de Melo.

Diante desse cenário, o Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot, emitiu seu parecer no Recurso Extraordinário em tela, no sentido de que as alíquotas de ICMS devem obedecer ao critério da essencialidade, descartando, desta forma, a alegação dos Estados de que o art. 155, §2º, III, da Constituição Federal, seria mera faculdade. Assim, as alíquotas de ICMS energia elétrica devem corresponder à alíquota genérica do Estado, que corresponde a 17 ou 18%, a depender da unidade federativa.

Em seu posicionamento, Rodrigo Janot afirma que a aplicação da seletividade é obrigatória por ser decorrência do princípio da igualdade tributária quando se trata de impostos indiretos e reais. Manifesta-se ainda favorável às alíquotas progressivas de acordo com o consumo de energia como forma de se atingir a capacidade contributiva, tendo em vista que, mesmo ela revelando-se nos tributos diretos, que definitivamente não é o caso do ICMS incidente sobre a energia elétrica, o contribuinte de energia elétrica é facilmente identificável.

Além disso, Rodrigo Janot também se refere ao princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional (art. 5º, XXXV) para contrapor ao argumento de que o Judiciário não deve interferir nas questões discricionárias da Administração Pública. Para ele, trata-se de questão que denigre a ordem constitucional e, por isso, não merece prosperar a ideia de que o Judiciário não pode intervir na fixação de alíquotas.

No entanto, é de se relevar o grande impacto econômico e financeiro que os Estados hão de sofrer caso os contribuintes ingressem no Judiciário a fim de requerer seu direito à restituição dos valores indevidamente pagos. Por essa razão, o Procurador-Geral entende que, junto à declaração de inconstitucionalidade das alíquotas de ICMS energia elétrica, deve haver a modulação dos efeitos da decisão pro futuro, no intuito de minimizar o prejuízo financeiro para os Estados.

Por fim, cabe esperar o julgamento deste Recurso Extraordinário com a atual configuração do STF. O que se espera, portanto, são ao mínimo quatro votos favoráveis, já que a Segunda Turma por unanimidade se revelou favorável à declaração de inconstitucionalidade das alíquotas majoradas no Recurso Extraordinário nº 634.457/RJ.

4.2. Os Estados frente à seletividade do ICMS energia elétrica

4.2.1. Região Norte

Tabela 2 - ICMS e seletividade na Região Norte

	QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	ALÍQUOTAS	ADOA EXPRESSAMENTE A SELETIVIDADE?	ALÍQUOTA DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA
AC	5	4%, 12%, 13%, 17%, 25%	- Art. 143, §2º, Constituição ³⁸ . - Art. 17 RICMS ³⁹	- 0% se consumidos até 100 KWh mensais - 17% se o consumo for superior a 100 e até 140 KWh - 25% superior a 140 KWh
AM	6	4%, 12%, 18%, 20%, 25%, 30%	- A Constituição Estadual (art. 145, §2º, III) apenas repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Art. 12 RICMS ⁴⁰	Alíquota única de 25% para qualquer faixa de consumo.
AP	5	4%, 12%, 13%, 17%, 25%	- A Constituição Estadual (art. 169, III) apenas repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Art. 25 RICMS AP ⁴¹	- Não incide sobre consumo de até 100 KWh - Isenção para consumidores inscritos em baixa renda com consumo de até 140 KWh - 17% para consumo entre 141 a 1.000 KWh.

³⁸ Art. 143, §2º, Constituição do Estado do Acre: “(...), admitida a sua seletividade em função da essencialidade”.

³⁹ Art. 17 RICMS AC – “As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade, (...)”.

⁴⁰ Art. 12 RICMS AM – “As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade, (...)”.

⁴¹ Art. 25 RICMS AP – “As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade, (...)”.

PA	7	4%, 7%, 12%, 17%, 21%, 25%, 30%	- Art. 222, §4º, Constituição ⁴² - Art. 20 RICMS PA ⁴³	- 0% se consumidos até 50KWh mensais. - 25% se consumidos mais de 50 KWh mensais.
RO	11	4%, 9%, 12%, 17%, 17,5% 25%, 26%, 29%, 32%, 35%, 37%	- Não há qualquer referência à seletividade nem na Constituição nem no RICMS.	- 17% se consumidos até 220 KWh mensais. - 20% se consumidos mais de 220 KWh mensais.
RR	RICMS não se encontra disponível para consulta em site oficial do Governo de Roraima. ⁴⁴		-A Constituição do Estado não traz qualquer referência à seletividade.	
TO	5	4%, 12%, 17%, 25%, 27%	- A Constituição Estadual (art. 71, §2º, III) apenas repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	Até 50 KWh – 12% Acima de 50 KWh – 25%

Fonte: Própria

Neste quadro, é importante enfatizar a falta de êxito no levantamento de dados relativos ao Estado de Roraima, não restando outra alternativa a este trabalho senão registrar a indisponibilidade do RICMS através do sítio eletrônico oficial do Governo deste Estado na data da pesquisa. Desta unidade federativa, portanto, somente se conclui pela falta de qualquer previsão na Constituição Estadual relativa à seletividade no ICMS, omissão que também se verifica no caso de Rondônia.

Por sua vez, a jurisprudência da Região Norte do país apresenta interessantes peculiaridades. Uma delas é que, segundo informações oficiais dos Tribunais de Justiça, cinco de seus Estados (Amazonas, Amapá, Roraima, Rondônia e Acre) não julgaram sequer um recurso envolvendo a seletividade no ICMS energia elétrica no ano de 2016. Já o Estado de

⁴² Art. 222, §4º, Constituição Estadual do Pará – “(...) será não-cumulativo, admitida sua seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (...)”.

⁴³ Art. 20, RICMS PA – “As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidades das mercadorias e dos serviços (...)”.

⁴⁴ Tentativa de consulta realizada no dia 9 de abril de 2017 ao site da Secretaria da Fazenda de Roraima. Link fornecido indisponível- <https://www.sefaz.rr.gov.br/legislacao.php>.

Tocantins julgou 2 (dois) recursos, ambos favoráveis ao Fisco. O Pará, por sua vez, apresentou 5 (cinco) recursos, dos quais 2 (dois) resultaram favoráveis ao contribuinte e 3 (três), ao Fisco.

4.2.2. Região Nordeste

Tabela 3 - ICMS e seletividade na Região Nordeste

	QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	ALÍQUOTAS	ADOA EXPRESSAMENTE A SELETIVIDADE?	ALÍQUOTA DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA
MA	4	4%, 12%, 17%, 25%	- A Constituição Estadual (art. 127, §5º, III) apenas repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 12% se consumidos até 500 KWh mensais. - 25% se consumidos mais de 500 KWh mensais.
PI	6	4%, 12%, 17%, 20%, 25%, 30%	- A Constituição Estadual (art. 170, III) apenas repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 20% se consumidos até 200 KWh mensais. - 25% se consumidos mais de 200 KWh mensais.
CE	4	4%, 12%, 17%, 25%	- A Constituição Estadual (art. 199, III) apenas repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- Não incidência do ICMS, se consumidos até 50 KWh mensais; ou, se enquadrado na classe Residencial Baixa Renda, consumidos de 51 a 140. -25% nos demais casos.
RN	5	4%, 12%, 18%, 23%, 25%, 27%, 28%.	- A Constituição Estadual (art. 98, §2º, III) apenas repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Art. 1º, §4º, RICMS ⁴⁵ .	- Isenção sobre consumo de até 60 KWh - 18% para consumo superior a 60 inferior a 300KWh. - 25% para consumo superior a 300 KWh.

⁴⁵ Art. 1º, §4º, RICMS RN – “O imposto é seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

PB	9	4%, 12%, 13%, 18%, 23%, 25%, 27%, 28%, 35%.	- A Constituição Estadual (art. 159, §4º, III) repete o texto do art. 155, §2º, III, CF. Porém, em seu art. 159, §6º ⁴⁶ , prevê lei ordinária que oriente a seletividade no ICMS. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	-Isenção sobre consumo de até 50 KWh - 25% para consumo superior a 50 KWh.
PE	10	4%; 7%; 8,5%; 12%; 18%; 23%; 25%; 27%; 29%; 30%	- A Constituição do estado, em seu art. 114, III, restringe-se a repetir o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Já o RICMS utiliza a expressão: “política de fixação de alíquotas seletivas” em seus arts. 81, §1º, e 734, §1º.	- Isenção sobre consumo de até 140 KWh quando se tratar de consumidor de baixa renda. - 25% para consumo superior a 140 KWh.
AL	9	4%, 12%, 13%, 17%, 23%, 25%, 27%, 28%, 29%	- A Constituição do estado, em seu art. 168, III, restringe-se a repetir o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- Isenção para consumo mensal de até 30 KWh. - 17% para consumo superior a 30 e até 150 KWh. - 25% para consumo superior a 150 KWh mensal.
SE	12	4%, 7%, 12%, 14%, 17%, 18%, 20%, 25%, 27%, 28%, 29%, 30%	- A Constituição do estado, em seu art. 140, §2º, III, restringe-se a repetir o texto do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- Isenção para consumo de até 50 KWh. - 25% para consumo superior a 50 KWh.

⁴⁶ Art. 159, §6º, Constituição do Estado da Paraíba – “Sem prejuízo das normas dos incisos IV, V, VI e VII do art. 155 da Constituição Federal, a lei orientará a seletividade do imposto de que trata o inciso II deste artigo, aos fins de barateamento das substâncias alimentícias, de flexibilidade de funcionamento da microempresa e da facilidade de consumo energético das populações carentes”.

BA	7	4%, 7%, 12%, 17%, 25%, 38%	- Não há qualquer referência à seletividade na Constituição do Estado. - Art. 1º, §6º, RICMS ⁴⁷	- Isenção sobre consumo de até 50 KWh quando se tratar de consumidor de baixa renda. - 25% para os demais casos.
----	---	-------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: própria

No tocante às decisões jurisprudenciais produzidas na Região Nordeste, verifica-se um comportamento semelhante ao da Região Norte, posto que em 6 (seis) de suas unidades federativas inexistem qualquer registro, em seus bancos de dados oficiais, de ação em segunda instância envolvendo a seletividade no ICMS energia elétrica, no ano de 2016. São elas: Alagoas, Bahia, Maranhão, Paraíba, Piauí e Sergipe.

Por sua vez, o Estado do Ceará apresentou 9 (nove) decisões em segunda instância no ano de 2016, que efetivamente analisaram o mérito da seletividade. Já no Rio Grande do Norte, há apenas 1(uma) Ação Direta de Inconstitucionalidade no tocante ao tema, e, por fim, Pernambuco apresentou 5 (cinco) decisões. Todas elas, de qualquer um dos três Estados, foram favoráveis ao Fisco.

Nesse sentido, é unanimidade nos julgados em análise a motivação de que o Judiciário não pode intervir no âmbito discricionário da Administração Pública, neste caso, a fixação de alíquotas do ICMS. Ademais, alega-se ainda que a seletividade do ICMS na Constituição Federal não teria caráter cogente, como é o caso do IPI, constituindo assim uma faculdade do legislador obedecê-la ou não.

Outrossim, salta aos olhos o entendimento do Tribunal de Justiça de Pernambuco de que seletividade deve atuar como mecanismo de controle de demanda e, por isso, suas alíquotas majoradas de ICMS energia elétrica seriam constitucionais à medida que a alta tributação desestimula o consumo elevado. Deste modo, as alíquotas majoradas teriam por finalidade proteger a população dos possíveis apagões, o que acarretaria a privação de um bem essencial à toda população. Neste sentido, transcreve-se parte da Apelação nº 4309886 do Tribunal de Justiça de Pernambuco:

E é justamente em face dessa essencialidade que se reserva ao legislador a adoção de alíquotas, como mecanismo de controle da demanda de consumo que se entenda suficiente para preservar o alcance do produto ao maior número

⁴⁷ Art. 1º, §6º, RICMS BA – “O imposto é seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

possível de usuários, pois seria um contrassenso pensar que, por se tratar de bem essencial, não pudesse a tributação ser realizada de forma que exercesse efetivo controle de consumo, na conformidade com critério político-sócio-econômico em determinado momento histórico.

Com efeito, destaque-se também o Agravo Regimental nº 421009-1, que cita o risco de apagões e sua possível relação com a seletividade tributária:

(...) Desse modo, o estado adota a seletividade para determinar alíquotas conforme a essencialidade do produto ou serviço, nos casos de energia e comunicação, embora indiscutivelmente essencial, discricionariamente estabeleceu percentual elevado como mecanismo de controle do consumo com o fim de alcançar o maior número de usuários, por adotar conjuntamente o princípio da capacidade contributiva, intrínseco à seletividade.⁸ Assim sendo, para que atenda o maior número de usuários, devido a sua essencialidade, necessita que os percentuais de incidência devam ser elevados para que haja o consumo de modo que todos os usuários possam usufruir dos serviços de forma controlada com o objetivo de não acarretar prejuízos de ordem prática, como o exemplo de apagões.

4.2.3. Região Centro-Oeste

Tabela 4 - ICMS e seletividade na Região Centro-Oeste

	QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	ALÍQUOTAS	ADOTA EXPRESSAMENTE A SELETIVIDADE?	ALÍQUOTA DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA
DF	10	4%, 12%, 15%, 17%, 18%, 21%, 25%, 28%, 29%, 35%	- A Lei Orgânica, em seu art. 134, III, restringe-se a repetir o texto do art. 155, §2º, III, CF. -Art. 18 RICMS ⁴⁸ .	- 12% para consumo mensal de até 200 KWh. - 21% para consumo mensal superior a 200 KWh e até 500 KWh. - 25% para consumo superior a 500 KWh mensal.
GO	8	4%, 12%, 13%, 17%, 18%, 25%, 27%, 29%	- Na Constituição Estadual, art. 104, §2º, III, há mera repetição do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 25% para consumo mensal até 80 KWh. - 29% para consumo mensal acima de 80 KWh.

⁴⁸ Art. 18 RICMS DF – “As alíquotas do imposto, seletivas em função da essencialidade, (...)”.

MT	7	4%, 12%, 17%, 25%, 27%, 30%, 35%	<p>- A Constituição do Estado utiliza a expressão “admitida a seletividade em função da essencialidade” em seu art. 153, §2º, I.</p> <p>- Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.</p>	<p>- 0% para consumo mensal de até 100 KWh.</p> <p>- 10% para consumo maior que 100 e até 150 KWh.</p> <p>- 17% para consumo maior que 150 e até 250 KWh.</p> <p>- 25% para consumo maior que 250 e até 500</p> <p>- 27% para consumo superior a 500 KWh.</p>
MS	7	4%, 12%, 17%, 20%, 25%, 27%, 28%	Não há qualquer referência à seletividade no RICMS, nem na Constituição Estadual.	<p>- 17% para consumo até 200 KWh.</p> <p>- 20% para consumo superior a 200 e até 500 KWh.</p> <p>- 25% para consumo mensal a partir de 500 KWh.</p>

Fonte: própria

De primeiro plano, registre-se que o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás não apresentou nenhuma decisão judicial acerca do tema no ano de 2016. Já o sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul esteve inacessível durante o período de pesquisa, portanto deparamo-nos com a impossibilidade de extrair dele as informações necessárias a respeito deste estudo.

Nessa toada, julgadas em 2016, o estado do Mato Grosso apresentou 6 (seis) decisões judiciais – todas pró-Fisco, enquanto que o Distrito Federal, 7 (sete). Destas do Distrito Federal, apenas 2 foram extintas sem resolução do mérito, sob alegação de que o Mandado de Segurança não pode impugnar lei em tese. As demais, por sua vez, resultaram todas também favoráveis ao Fisco, fundamentando-se no princípio da separação dos poderes e na impossibilidade de o Judiciário intervir no juízo de conveniência e oportunidade do legislador.

4.2.4. Região Sudeste

Tabela 5 - ICMS e seletividade na Região Sudeste

	QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	ALÍQUOTAS	ADOA EXPRESSAMENTE A SELETIVIDADE?	ALÍQUOTA DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA
ES	4	4%, 12%, 17%, 25%	- A Constituição Estadual, no art. 139, §4º, III, há mera repetição do texto do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 12% para consumo mensal de até 50Kwh - 25% para consumo mensal acima de 50KWh
MG	12	4%, 6%, 7%, 12%, 14%, 15%, 18%, 23%, 25%, 27%, 29%, 30%	- Na Constituição Estadual, em seu art. 146, III, há mera repetição do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- Isenção para consumidores classificados por baixa renda, cujo consumo não exceda à média de 3 KWh ao dia. - 30% para todas as faixas de consumo
RJ	13	4%, 6%, 7%, 12%, 14%, 16%, 17%, 18%, 25%, 26%, 30%, 35%, 37%.	- Na Constituição Estadual, art. 199, §12, há mera repetição do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 0% para consumo mensal de até 50 KWh. - 18% para consumo mensal superior a 50 KWh e até 300 KWh. - 29% para consumo mensal superior a 300 KWh.
SP	7	4%, 7%, 12%, 18%, 20%, 25%, 30%	- Na Constituição Estadual, no seu art. 165, §2º, 3, há mera repetição do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 0% para consumo mensal de até 90 KWh. - 12% para consumo mensal acima de 90 e até 200 KWh.

				- 25% para consumo mensal acima de 200 KWh.
--	--	--	--	---------------------------------------------

Fonte: Própria

Por seu turno, as decisões jurisprudenciais desta Região apresentam as seguintes quantidades de julgados em segunda instância no ano de 2016: o Estado do Espírito Santo não apresenta qualquer registro em seu banco de dados jurisprudencial. Já Minas Gerais apresenta 11 (dez) decisões, todas favoráveis ao Fisco e fundamentadas na seletividade como mera escolha do legislador. Em São Paulo, verificaram-se 2 (dois) julgados opostos sobre a matéria, pois 1(um) deles declara a inconstitucionalidade das alíquotas majoradas enquanto o outro, a constitucionalidade delas.

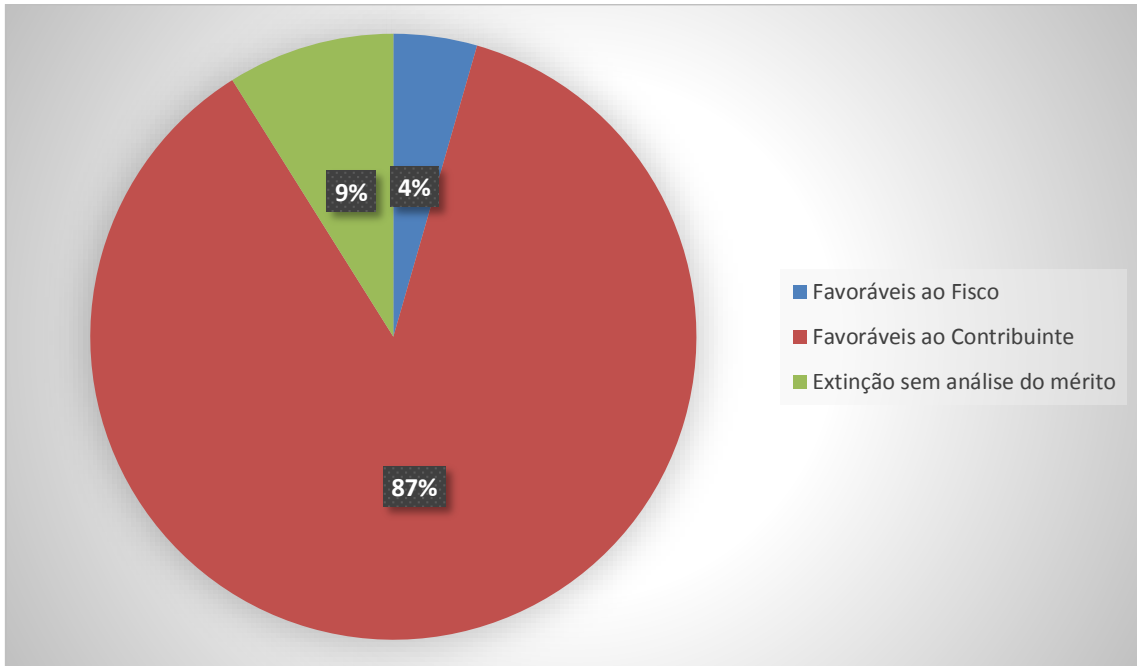
Por sua vez, o Estado do Rio de Janeiro sem dúvidas salta aos olhos nesta pesquisa, haja visto que constam em seu banco de dados 157 julgados acerca do tema no ano de 2016, representando, sem dúvidas, a maior demanda do país a respeito do assunto. Este número tão expressivo se deve à Arguição de Inconstitucionalidade nº 27/2005 do Tribunal de Justiça do Estado em tela, que vincula as decisões definitivas deste Juízo

Há de se ressaltar que esta arguição de inconstitucionalidade define que a observância do critério da essencialidade nas alíquotas de ICMS é obrigatória e, em razão disso, as alíquotas majoradas de energia elétrica não merecem prosperar, devendo a exação ser reduzida à alíquota genérica do estado de 18%. Deste modo, o excedente sobre a cobrança deve ser restituído ao contribuinte, uma vez declarada a inconstitucionalidade das alíquotas majoradas sobre produtos e serviços essenciais.

É, portanto, em virtude deste entendimento que o Estado do Rio de Janeiro apresenta a maior demanda do país nessas ações – correspondente a 157 demandas no ano de 2016. Destas, 14 foram extintas sem resolução de mérito por questões eminentemente processuais, 136 mostraram-se a favor do contribuinte e apenas 7 foram pró-Fazenda. Inclusive, ressalte-se que o Rio de Janeiro corresponde ao único estado da federação cuja jurisprudência segue o entendimento da doutrina. Em razão disso, revela-se também expressiva a quantidade de êxitos que os contribuintes têm logrado nestas ações.

Diante de tais apontamentos, cumpre analisar graficamente o quantitativo das decisões proferidas neste Tribunal em sede de segunda instância no ano de 2016:

Gráfico 1 – Decisões Jurisprudenciais do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro



Fonte: Própria

Por fim, impende salientar que as ações julgadas em favor do Fisco tratam-se de pedidos de liminar que foram indeferidos. Desta maneira, tais decisões não possuem caráter definitivo, uma vez que cuidam de questões incidentais no processo, e, sendo assim, não representam o entendimento deste Tribunal.

4.2.5. Região Sul

Tabela 6 - ICMS e seletividade na Região Sul

	QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	ALÍQUOTAS	ADOA EXPRESSAMENTE A SELETIVIDADE?	ALÍQUOTA DO ICMS ENERGIA ELÉTRICA
PR	9	4%, 7%, 12%, 16%, 18%, 23%, 25%, 27%, 29%	- A Constituição do Estado não faz referência alguma à seletividade. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 29% para todas as faixas de consumo

SC	5	4%, 7%, 12%, 17%, 25%	- Na Constituição Estadual, no seu art. 131, III, há mera repetição do art. 155, §2º, III, CF. - Não há qualquer referência à seletividade no RICMS.	- 12% para consumo mensal de até 150 KWh. - 25% para consumo mensal acima de 150 KWh.
RS	8	4%, 7%, 12%, 13%, 18%, 20%, 25%, 30%	- O art. 145, §4º, da Constituição Estadual adota expressamente a seletividade no ICMS. - Não há previsão expressa da seletividade no RICMS.	ATÉ 50 KWH – 12% A PARTIR DE 51 KWH – 30%

Fonte: Própria

Relativamente ao quadro acima, há diversas considerações que convêm serem expostas. A primeira delas se refere ao Estado do Paraná, cuja Constituição não traz referência alguma à seletividade. Já o Regulamento deste imposto (RICMS), no texto do art. 14 (caput)⁴⁹ previa expressamente a seletividade em função da essencialidade dos produtos e serviços. No entanto, a Lei Estadual nº 16.016/08 introduziu mudança no texto deste dispositivo, suprimindo no RICMS a previsão da seletividade⁵⁰.

Atualmente, o Paraná adota a alíquota de 29% para qualquer faixa de consumo de energia elétrica, superando as alíquotas de fumo, cervejas, chopes e bebidas alcólicas (27%), perfumes e cosméticos (23%) e artefatos de joalheria (16%).

A segunda consideração diz respeito ao Estado do Rio Grande do Sul, que descumpra sua própria Constituição ao elevar a alíquota de ICMS à máxima, equiparando este bem aos produtos mais supérfluos. Desta forma, vários são os contribuintes que ingressam no Judiciário com ações declaratória, as quais visam tão somente a reconhecer a energia elétrica como bem essencial.

Nessa toada, superados tais apontamentos, cumpre analisar o posicionamento do Poder Judiciário destes Estados a respeito do tema. No ano de 2016, acerca da seletividade no ICMS energia elétrica, foram julgados 18 recursos no TJ-RS (5 extinções sem análise de mérito), 16 no TJ-PR (1 extinções sem análise de mérito) e 3 no TJ-SC. Dentre estes julgados que chegaram

⁴⁹ Art. 14 RICMS – “As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade dos produtos e serviços”.

⁵⁰ Art. 14 RICMS (Redação introduzida pela Lei 16.016/08) – “As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ou a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH), assim distribuídas:”.

a analisara o mérito, convém ressaltar que absolutamente nenhum obteve decisão favorável ao contribuinte. E as motivações foram diversas, porém não plausíveis.

A começar pelo Estado do Paraná, destaque-se que o seu Tribunal de Justiça apresenta entendimento consolidado no sentido da constitucionalidade da alíquota de ICMS correspondente a 29% para o consumo residencial de energia elétrica. Isso se evidencia por meio do Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174.732-7/01, o qual vincula as outras decisões acerca deste tema.

Este Incidente de Inconstitucionalidade, por sua vez, firma-se na alegação de que não compete ao Poder Judiciário estabelecer alíquotas de tributos, sob pena de incorrer em ofensa ao princípio da separação de poderes, uma vez que o Judiciário, desta maneira, estaria atuando no âmbito discricionário da Administração Pública, o que é completamente vedado.

Já algumas decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça Rio Grande do Sul, que analisam o mérito da seletividade, merecem ser aqui transcritas, dada a plena incompatibilidade de sua jurisprudência com a doutrina. A começar pelo processo de Apelação nº 70069788404, que firma o entendimento de que a essencialidade é critério aplicável a apenas alguns produtos, de acordo com a discricionariedade do legislador: “O princípio da seletividade não abrange todo e qualquer produto considerado essencial. Dentre os produtos essenciais, cabe ao Poder Público escolher quais são contemplados pelo mencionado princípio, atribuindo-lhes alíquotas menores”.

Nesse sentido, depara-se também com a Apelação Cível nº 70071824452, de entendimento completamente oposto ao da doutrina:

Não obstante a adoção da seletividade pela legislação estadual, não cabe ao contribuinte o pagamento da menor alíquota prevista na legislação do ICMS sobre a energia elétrica consumida, invocando-a como supedâneo. Isso porque a adoção da seletividade está presente na medida em que privilegia a legislação tributária estadual a essencialidade na fixação das alíquotas relativas à energia elétrica, trazendo menor alíquota (12%) para consumidores rurais e residenciais que consomem até 50 KWh/mês; ao passo que a maior alíquota (30%) é destinada aos consumidores residuais. O fato de o Estado adotar a seletividade em relação ao ICMS não quer dizer que deve fazê-lo em relação a todos os produtos essenciais, até porque a adoção da seletividade é facultativa.

Outra motivação utilizada nas decisões favoráveis ao Fisco Estadual consiste na plena faculdade dos Estados em adotar a seletividade no ICMS – ressalte-se que o Rio Grande do Sul adota expressamente este princípio em sua Constituição. Observe-se, pois, a Apelação Cível nº 70070635974:

Em se tratando de ICMS, diferente do que ocorre com o IPI (art. 153, IV, da CF), poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos

serviços, de acordo com o art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, o que efetivamente foi adotado pela legislação gaúcha. Não tem direito o consumidor de energia elétrica e do serviço de telecomunicação, em nome do princípio da seletividade, pretender pagar alíquota menor do que a prevista na legislação de regência.

Por fim, convém analisar a Jurisprudência firmada no Estado de Santa Catarina. Foram proferidas pelo Tribunal de Justiça, no ano de 2016, quatro decisões acerca desta controvérsia, sendo todas favoráveis à Fazenda Estadual, utilizando-se da mesma motivação: o ICMS seria um imposto fiscal, cujo o objetivo principal seria o de arrecadação para os cofres públicos. Por sua vez, as alíquotas majoradas no ICMS energia elétrica teriam por finalidade forçar a população a economizar energia e evitar o caos do racionamento. É o que se depreende da Apelação Cível nº 0304866-11.2015.8.25.033, cuja parte da decisão se transcreve a seguir:

Não obstante sustente, grande parte da doutrina, a inconstitucionalidade de leis estaduais que estabelecem alíquotas máximas (até 25%) para o ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, sob o fundamento de que se trata de uma mercadoria tão essencial quanto qualquer outra de primeira necessidade, a incidência de alíquota mais elevada sobre as operações com energia elétrica não viola o princípio da seletividade fundado na essencialidade da mercadoria (art. 155, §2º, inciso III, da CF/88), sobretudo porque não tem apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas também o de evitar o consumo abusivo e o desperdício que, se não for controlado pelo Poder Público, poderá levar ao racionamento forçado da energia elétrica, comprometendo, indubitavelmente, o crescimento do País e, via de consequência, toda a sociedade brasileira.

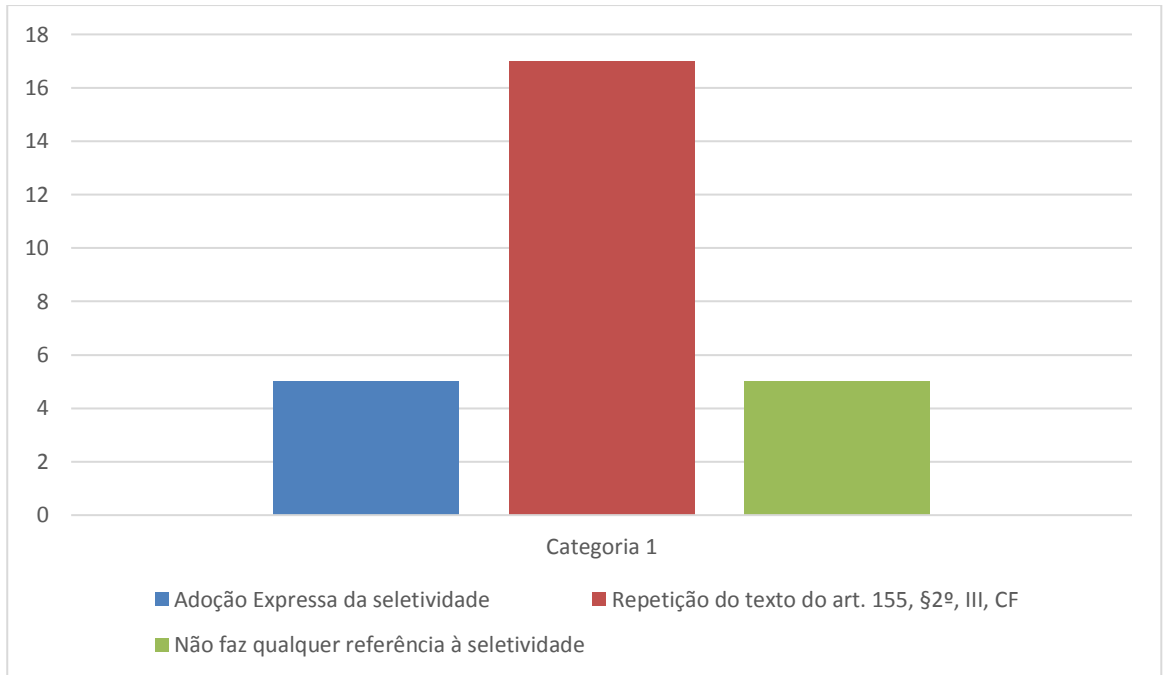
Diante, pois, de todas as observações indicadas acima, o entendimento que se verifica na Região Sul do país é bastante intrigante, tendo em vista que as mais relevantes produções acadêmicas a respeito da seletividade em função da essencialidade foram desenvolvidas nesta região. Citem-se como exemplos as obras de Regiane Binhara Esturilio, Fabio Canazaro, Rosane Beatriz Danielevicz, dentre tantos outros acadêmicos que produziram suas dissertações e teses nesta área.

4.2.6. Panorama

Diante de toda a análise nas legislações dos Estados e do Distrito Federal, constata-se que alguns Estados omitem o tratamento da seletividade nas suas Constituições/ Lei Orgânica, enquanto outros adotam expressamente a seletividade. No entanto, a maior parte deles apenas reproduz a expressão descrita no art. 155, §2º, III, CF: “poderá ser seletivo, em função da

essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Assim, para uma ilustração quantitativa destes dados, veja-se o gráfico a seguir:

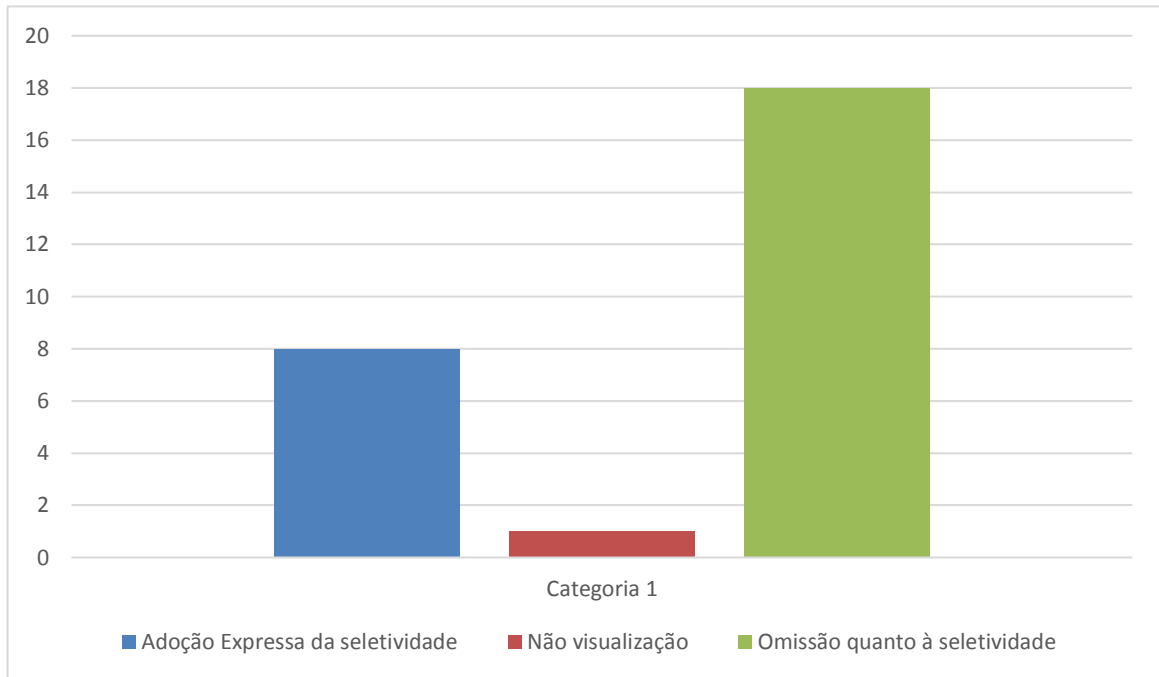
Gráfico 2 – Seletividade nas Constituições Estaduais/ Lei Orgânica



Fonte: própria

Quanto ao Regulamento de ICMS dos Estados, visualiza-se o mesmo comportamento: alguns adotam expressamente a seletividade, enquanto outros apenas a silenciam. Tais números constam no gráfico a seguir:

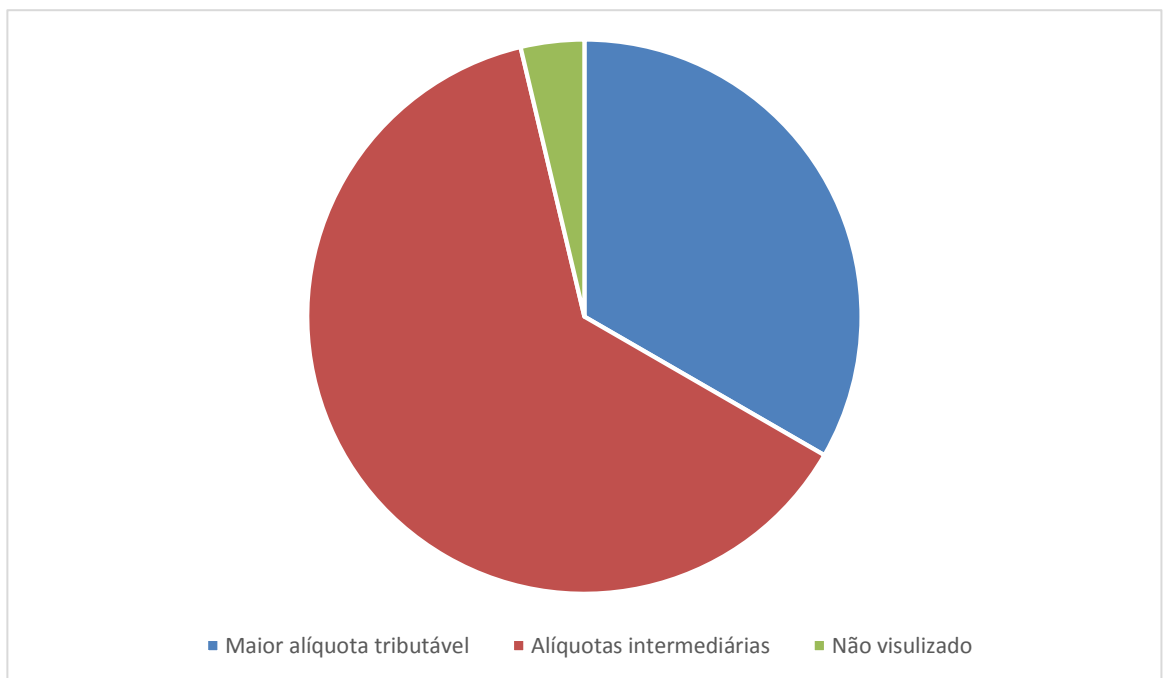
Gráfico 3 – Seletividade nos Regulamentos de ICMS



Fonte: própria

Para a energia elétrica, o gráfico a seguir representa a quantidade de estados que adota a maior alíquota possível (AC, MA, CE, GO, ES, MG, PR, SC, RS):

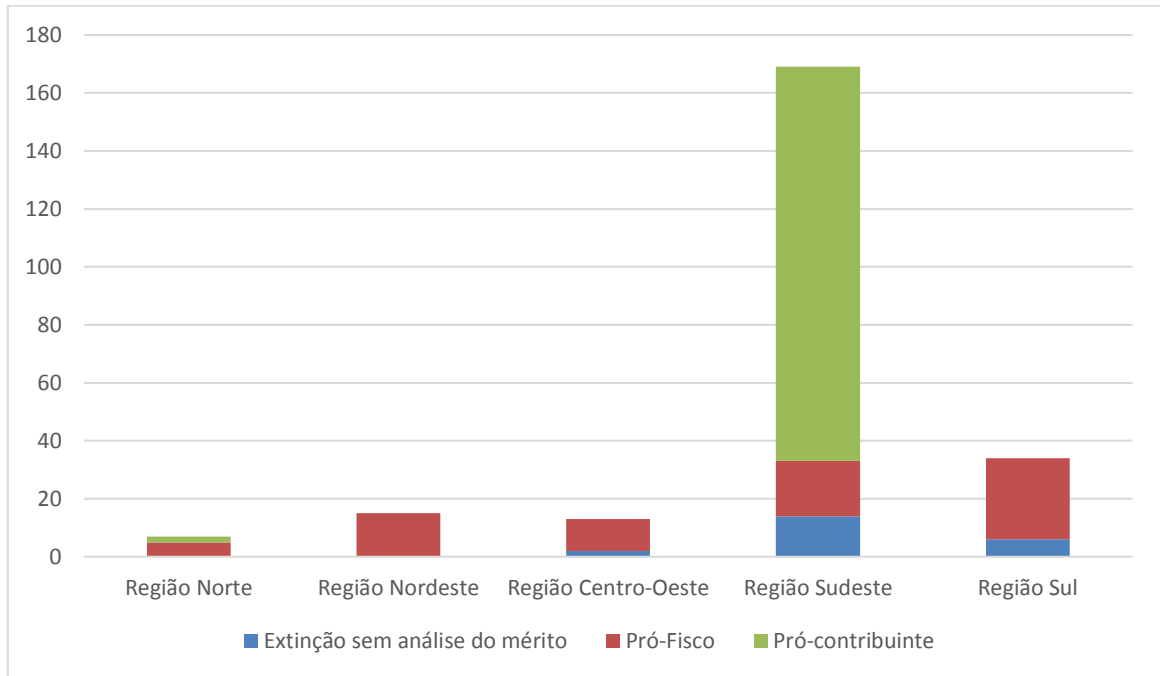
Gráfico 4 – ICMS Energia Elétrica nos Estados e no Distrito Federal



Fonte: própria

Já o gráfico a seguir representa, em termos quantitativos, a quantidade de decisões jurisprudenciais relativas ao tema, proferidas em 2016, pelos Tribunais Estaduais de acordo com as Regiões brasileiras:

Gráfico 5 – Panorama Jurisprudencial 2016



Fonte: própria

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A redação do art. 155, §2º, III, da Constituição de 1988, ao trazer a expressão “poderá ser seletivo”, deve ser interpretada como opção do legislador em adotar mais de uma alíquota para o ICMS ou ainda mantê-lo com alíquota uniforme, tal como o ICM. Caso se estabeleçam alíquotas diversas, não caberá outro critério de atribuição destas alíquotas senão o da essencialidade do produto ou serviço, haja vista o princípio da seletividade. Isso porque, se a Constituição trouxesse meras recomendações ao legislador, ela seria considerada inócua, carente de efetividade.

Antes, a seletividade no ICMS deve ser obedecida universalmente por ser decorrência do princípio da igualdade, o qual deve guiar todo o ordenamento jurídico-tributário. Nessa toada, cumpre destacar que a igualdade apresenta duas facetas: a formal e a material, e é exatamente na igualdade material que se verificam dois de seus desdobramentos – a capacidade contributiva e a seletividade, os quais não se confundem.

Enquanto a capacidade contributiva deve guiar a tributação nos impostos que recaiam diretamente sobre a pessoa do contribuinte, a seletividade tem por escopo promover a igualdade material na tributação sobre os bens de consumo – impostos indiretos, promovendo a todos dignidade através da garantia do mínimo existencial.

Diante disso, o critério eleito pelo constituinte para a aplicação da seletividade no ICMS foi o da essencialidade que, por sua vez, constitui característica intrínseca do bem de consumo. Logo, ou o bem é considerado essencial ou ele é supérfluo à vida humana digna, e é este critério que deve prevalecer na mencionada tributação. Acontece, entretanto, que a objetividade desta classificação tem sido afastada pelos legisladores e alguns juristas, fundamentando-se na redação literal do art. 155, §2º, III, CF.

Não obstante, a interpretação literal se mostra equivocada, tendo em vista que a seletividade, diante da atual configuração tributária, representa mais do que uma mera opção do legislador. Na realidade, ela consiste em garantia fundamental do contribuinte, uma verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado, e, por isso, ela não pode ser resignada ao âmbito da conveniência e oportunidade da Administração Pública. Cabe ao Judiciário, por sua vez, reparar tais distorções no sentido de perseguir a justiça fiscal e a garantia constitucional do contribuinte.

A respeito da literalidade do art. 155, §2º, III, CF, este trabalho constatou, por meio de uma interpretação histórica deste dispositivo, que a faculdade descrita pelo legislador se restringe a manter a alíquota de ICMS uniforme ou não. Tendo em vista que todas as unidades

federativas optaram por adotar alíquotas variáveis para o ICMS, elas devem compulsoriamente fixar tais alíquotas de acordo com a essencialidade do bem. Entretanto, depara-se com um obstáculo: as maiores arrecadações se originam da tributação de bens essenciais, tais como energia elétrica e comunicações. Em vista disso, é conveniente para os Estados e o Distrito Federal que a essencialidade não seja adotada para tais bens de consumo.

Diante de todo esse contexto, há dispositivos legais variados (leis, jurisprudência de Tribunais Superiores, decreto) que ratificam a essencialidade da energia elétrica. No entanto, todas as unidades federativas seguem na contramão e apresentam para este bem, em seus Regulamentos de ICMS, alíquotas que se equiparam às de produtos supérfluos. Pior: em alguns Estados, como Rio Grande do Sul e Paraná, por exemplo, a alíquota do ICMS energia elétrica corresponde à mais alta aplicável, superando a de todos os produtos, o que representa uma grave violação ao princípio constitucional em estudo.

Nesse sentido, observa-se que o legislador ultrapassa as limitações no poder de tributar e o Judiciário, por sua vez, ao invés de restaurar a ordem jurídico-constitucional, legitima esse posicionamento, conferindo ao contribuinte condição de maior vulnerabilidade frente ao Estado. As motivações utilizadas pelo Judiciários dos Estados, por diversas vezes, são surpreendentes e incabíveis, proporcionando uma situação de insegurança jurídica, uma vez que desvirtuam o conceito de seletividade e afirmam que a qualidade de essencialidade do produto/serviço depende da vontade do legislador.

Há ainda de se ressaltar a fixação de alíquotas progressivas de ICMS de acordo com a quantidade de energia elétrica consumida, adotada por alguns Estados. Neste caso, em que pese o consumidor de energia elétrica ser facilmente identificável, é importante ter em vista que a materialidade do ICMS é o consumo efetivo de energia elétrica. Por outro lado, quando se adota a tributação de acordo com a quantidade consumida, tributa-se não apenas o produto em si, mas a quantidade daquele produto, o que foge totalmente da materialidade do ICMS e por isso, ao nosso pensar, deve ser considerado inconstitucional.

Outrossim, o posicionamento dos tribunais diante de flagrante inconstitucionalidade, associado às alegações incabíveis proferidas por seus desembargadores, traz à tona a seguinte reflexão: até que ponto o Judiciário se revela imparcial em relação ao Estado? No contexto de uma crise econômica, o único Tribunal que assentou o entendimento favorável à doutrina, e por consequência ao contribuinte, foi o Rio de Janeiro, o que representa apenas uma das 27 (vinte e sete) unidades federativas. Nem mesmo o parecer do Rodrigo Janot, nem o entendimento dos Ministros do STF expressos no 634.457/RJ parecem ter influenciado o entendimento majoritário dos outros Estados.

Desta maneira, ao contribuinte não resta outra alternativa senão a de esperar pelo moroso Judiciário, através do julgamento do Recurso Extraordinário 714.139/SC. Enquanto, pois, isso não ocorre, os Estados continuam a ignorar a seletividade em função da essencialidade no ICMS, maximizando sua arrecadação sobre a energia elétrica, e o contribuinte, por seu turno, convive com seu direito violado em um Estado que arrecada muito, mas oferece pouco, e ainda com um Judiciário que legitima as arbitrariedades fiscais desse Estado.

REFERÊNCIAS

ACRE. **Constituição do Estado do Acre**. Rio Branco, 1989. Disponível em:

<[http://www.al.ac.leg.br/wp-](http://www.al.ac.leg.br/wp-content/uploads/2014/10/constitui%C3%A7%C3%A3o_atualizada.pdf)

[content/uploads/2014/10/constitui%C3%A7%C3%A3o_atualizada.pdf](http://www.al.ac.leg.br/wp-content/uploads/2014/10/constitui%C3%A7%C3%A3o_atualizada.pdf)>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 008, de 29 de janeiro de 1998**. Rio Branco, 1998. Disponível em:

<<http://sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/cbe986004e47672fa600ef202d0f6814/DECRETO+08+98+atualizado.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=cbe986004e47672fa600ef202d0f6814>>. Acesso em: 3 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Acre Tribunal de Justiça**. Disponível em

<<http://esaj.tjac.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=C702388693FC9BFB88CCD3332D844544.cjsg1>>. Acesso em 11. Abr. 2017.

ALAGOAS. **Constituição do Estado de Alagoas**. Maceió, 1989. Disponível em:

<[http://www.procuradoria.al.gov.br/legislacao/constituicao-do-estado-de-](http://www.procuradoria.al.gov.br/legislacao/constituicao-do-estado-de-alagoas/Livro%20da%20Constituicao%20do%20Estado%20de%20Alagoas%20sem%22Capa.pdf)

[alagoas/Livro%20da%20Constituicao%20do%20Estado%20de%20Alagoas%20sem%22Capa.pdf](http://www.procuradoria.al.gov.br/legislacao/constituicao-do-estado-de-alagoas/Livro%20da%20Constituicao%20do%20Estado%20de%20Alagoas%20sem%22Capa.pdf)>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 35.245, de 26 de dezembro de 1991**. Maceió, 1991. Disponível em:

<[http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-](http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/visualizarDocumento.action?key=RpE0GBZ%2B1y8%3D)

[web/visualizarDocumento.action?key=RpE0GBZ%2B1y8%3D](http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/visualizarDocumento.action?key=RpE0GBZ%2B1y8%3D)>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário de Alagoas**. Disponível em: <[https://www2.tjba.jus.br/erp-](https://www2.tjba.jus.br/erp-portal/publico/jurisprudencia/consultaJurisprudencia.xhtml)

[portal/publico/jurisprudencia/consultaJurisprudencia.xhtml](https://www2.tjba.jus.br/erp-portal/publico/jurisprudencia/consultaJurisprudencia.xhtml)>. Acesso em: 11 abr. 2017.

AMAPÁ. **Constituição do Estado do Amapá**. Macapá, 1989. Disponível em:

<http://www.al.ap.gov.br/constituicao_estadual_amapa.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 2269, de 22 de julho de 1998**. Macapá, 1998. Disponível em

<<https://www.sefaz.ap.gov.br/index.php/regulamentos/7894-ricms-decreto-n-2269-de-24-de-julho-de-1998>>. Acesso em 3 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Amapá Tribunal de Justiça**. Disponível em:

<<http://tucujuris.tjap.jus.br/tucujuris/pages/consultar-jurisprudencia/consultar-jurisprudencia.html>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMAZONAS. **Constituição do Estado do Amazonas**. Manaus, 1989. Disponível em:

<<http://www.ale.am.gov.br/wp-content/uploads/2013/08/Constituicao-do-Estado-do-Amazonas-atualizada-2013.pdf>>. Acesso em: 3 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 20.686, de 28 de dezembro de 1999**. Manaus, 1999. Disponível em:

<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20EstEstad/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm>. Acesso em: 3 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Amazonas Tribunal de Justiça**. Disponível em <<http://consultasaj.tjam.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. Acesso em 11 abr. 2017.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006.

BAHIA. **Constituição do Estado da Bahia**. Salvador, 1989. Disponível em: <http://www.al.ba.gov.br/PlublitaoPHP/Uploads/17072014091825000000_Constituicao_Estadual_03022016_EC22.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2017.

BAHIA. **Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997**. Salvador, 1997. Disponível em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_1997_6284_icms_texto_com_notas_parte1.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2017.

BAHIA. **Tribunal de Justiça do Estado da Bahia**. Disponível em: <<https://www2.tjba.jus.br/erp-portal/publico/jurisprudencia/consultaJurisprudencia.xhtml>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. Dissertação (mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRS, Porto Alegre, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Constituição de 1967**. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. **Constituição de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. **Lei Complementar 87/96**. Brasília, 1996. trônico. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 28 fev. 2017.

_____. **Lei Complementar 24/75**. Brasília, 1975. . Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 28 fev. 2017.

_____. **Lei 5.172/66**. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. **Lei 9.074/95**. Brasília, 1995.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9074cons.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017.

_____. **Lei 7.783/89**. Brasília, 1989.. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17783.htm>. Acesso em: 11 mar. 2017.

_____. **Decreto 4.073/03**. Brasília, 2003.. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7520.htm>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**. Brasília, 2016. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?materia=%27DIREITO%20TRIBUT%20C%27%27.mat.>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 391**. Brasília, 2009. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula391.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência em Teses**. Brasília, 2014. Disponível em:
<http://www.stj.jus.br/internet_docs/jurisprudencia/comparativo/CORTE%20NOS%20SERV%20I%20C%27%27%20P%20C%27%27%20AB%20LICOS%20ESSENCIAIS%201.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634.457/RJ, da 2ª Turma, Brasília, DF, 5 de agosto de 2014**. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+634457%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+634457%2EACMS%2E%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/n48wx87>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Ministério Público Federal Procuradoria da República. **Parecer nº 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR**. Brasília, 2015. Disponível em:
<www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=306309502&tipoApp>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. Assembleia Nacional Constituinte. **Projeto de Constituição (A): PEC 01178**. Brasília, jan. 1988. v. 273 Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-273.pdf>>. Acesso em: 21 mar. 2017.

CANAZARRO, F. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. ICMS – Materialidade e características constitucionais. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará**. Fortaleza, 1989. Disponível em: <<http://www.ceara.gov.br/simbolos-oficiais/constituicao-do-estado-do-ceara>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

CEARÁ. **Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997**. Fortaleza, 1997. Disponível em: <http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=1602465&infobase=decreto%2024569%20%28ricms%29&softpage=Browse_Frame_Pg42>. Acesso em: 4 abr. 2017.

CEARÁ. **Estado do Ceará Poder Judiciário**. Disponível em: <<http://www.tjce.jus.br/institucional/jurisprudencias/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. IPI – impossibilidade jurídica de se utilizar o imposto sobre produtos industrializados em tributação diferenciada do açúcar para produtores do Sul e do Nordeste. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 18, n.64, p. 225-41, 1994.

DI PIETRO, Marya Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997**. Brasília, 1997. Disponível em:

<<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=#artigo046>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Lei Orgânica do Distrito Federal**. Brasília, 1993. Disponível em:

<[>. Acesso em: 6 abr. 2017.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=0&txtAno=0&txtTipo=290&txtParte=.)

_____. **Poder Judiciário da União Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios**. Disponível em: <<http://www.tjdft.jus.br/institucional/jurisprudencia/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

ESPÍRITO SANTO. **Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002**. Vitória, 2002.

Disponível em: <http://www.sefa.es.gov.br/arquivos/ricms/ricms_1090R.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Constituição do Estado do Espírito Santo**. Vitória, 1989. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/Legislacao/CES.doc.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Espírito Santo**. Disponível em <<http://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/juris.php>>. Acesso em 11 abr. 2017.

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

GOIÁS. **Constituição do Estado de Goiás**. Goiânia, 1989. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997**. Goiânia, 1997. Disponível em: <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário Tribunal de Justiça do Estado de Goiás**. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/juris.php>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

HARADA, Kiyosh. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MACHADO SEGUNDO (1998) apud PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. (2013)

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Primeiras linhas de direito financeiro e tributário: material e processual**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. A Tributação da Energia Elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 70-7, 2000.

MARANHÃO. **Constituição do Estado do Maranhão**. São Luís, 1989. Disponível em: <http://www.stc.ma.gov.br/files/2013/03/CONSTITUI%C3%87%C3%83O-DO-ESTADO-DO-MARANH%C3%83O_atualizada_at%C3%A9_emenda69.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 19.714, de 10 de julho de 2003**. São Luís, 2003. Disponível em: <<http://portal.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=97>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Maranhão Tribunal de Justiça**. Disponível em: <<http://jurisconsult.tjma.jus.br/>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

MATO GROSSO. **Constituição do Estado do Mato Grosso**. Cuiabá, 1989. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/arquivos/legislacao/constituicao_estadual.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Decreto Nº 2.212, de 20 de março de 2014.** Cuiabá, 2014. Disponível em: <<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/livro.aspx?b=4>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Mato Grosso.** Disponível em: <<http://www.tjmt.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

MATO GROSSO DO SUL. **Constituição do Estado do Mato Grosso do Sul.** Campo Grande, 1989. Disponível em: <<http://www.al.ms.gov.br/LinkClick.aspx?fileticket=vY9Gt9a1ypw%3D&tabid=220>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **Decreto Nº 9.203, de 18 de setembro de 1998.** Campo Grande, 1998. Disponível em: <<http://www.icmstransparente.ms.gov.br/index.aspx?sf=http://arq.sefaz.ms.gov.br/inicij/legislacao.asp>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Mato Grosso do Sul.** Disponível em: <https://www.tjms.jus.br/consultas/processos_links.php>. Acesso em: 11 abr. 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS e prática.** 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de; PALSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MINAS GERAIS. **Constituição do Estado de Minas Gerais.** Belo Horizonte, 1989. Disponível em: <<https://www.almg.gov.br/export/sites/default/consulte/legislacao/Downloads/pdfs/ConstituicaoEstadual.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.** Belo Horizonte, 2002. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/partegeral2002seco.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.** Disponível em: <<http://www.tjpb.jus.br/servicos/jurisprudencia/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

PARÁ. **Constituição do Estado do Pará.** Belém, 1989. Disponível em: <<http://pa.gov.br/downloads/ConstituicaoDoParaateaEC48.pdf>>. Acesso em: 3 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 4.676, 18 de junho de 2001.** Belém, 2001. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf>. Acesso em 3 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Pará Tribunal de Justiça.** Disponível em: <<http://gsa-index.tjpa.jus.br/consultas/search?q=&client=consultas&proxystylesheet=consultas&sits=jurisprudencia&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&aba=JP>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

PARAÍBA. Constituição do Estado da Paraíba. João Pessoa, 1989. Disponível em: <<http://portal.tce.pb.gov.br/wp-content/uploads/2013/09/constituicaoestadualpb.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 18.930, de 19 de junho de 1997.** João Pessoa, 1997. Disponível em: <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/REGULAMENTOS/DOWNLOAD/ICMS/COMHISTORICO/RICMS_HISTORICO_.html>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. **Lei 6.379/96, de 2 de dezembro de 1996.** João Pessoa, 1996.. Disponível em: <[http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96\(INTEIRA\)_637996INTEIRA.html](http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96(INTEIRA)_637996INTEIRA.html)>. Acesso em: 12 de março de 2017.

_____. **Poder Judiciário Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba.** Disponível em: <<http://www.tjpb.jus.br/servicos/jurisprudencia/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

PARANÁ. Constituição do Estado do Paraná. Curitiba, 1989. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=iniciarProcesso&tipoAtos=10&orgaoUnidade=1100&retiraLista=true&site=1>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 2.736, de 5 de dezembro de 1996.** Curitiba, 1996. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/106201206080.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Lei 16.016/2008, de 19 de dezembro de 2008.** Curitiba, 2008. Disponível em <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/7200816016.pdf>>. Acesso em 10 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.** Disponível em <<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em 11 abr. 2017.

PEREIRA NETO, A. A.; LIMA NETO, M. C. L. A energia elétrica como mercadoria supérflua para fins do ICMS e seu controle judicial. In ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO, 24.; 2015; Santa Catarina. **XXIV encontro...** Santa Catarina: [s.n.], 2015. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/c178h0tg>>. Acesso em: 14 mar. 2017.

PERNAMBUCO. Alíquotas. Recife, 2016. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Tabelas/ALICUOTAS_ICMS.htm>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **Constituição do Estado de Pernambuco.** Recife, 1989. Disponível em <<http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx?tiponorma=12&numero=1989&complemento=0&ano=1989&tipo=&url=>>>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Lei Nº 10.259, de 27 de janeiro de 1989.** Recife, 1989. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/14876/14871_91.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário Tribunal de Justiça de Pernambuco.** Disponível em <<http://www.tjpe.jus.br/jurisprudencia-tjpe>>. Acesso em 11 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça de Pernambuco. Apelação nº 430988-6, da 1ª Câmara de Direito Público, Recife, PE, 19 de julho de 2016.** Disponível em <<http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/xhtml/consulta/resultado.xhtml>>. Acesso em 11 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça de Pernambuco. Agravo Regimental nº 421009-1, da 3ª Câmara de Direito Público, Recife, PE, 4 de outubro de 2016.** Disponível em <<http://www.tjpe.jus.br/consultajurisprudenciaweb/xhtml/consulta/escolhaResultado.xhtml#DOC3>>. Acesso em 11 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 13.500.** Teresina, 2008. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/phocadownload/RICMS/2015/052016/dec%2013.500%20-%20ricms%20.pdf>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. **Constituição do Estado do Piauí.** Teresina, 1989. Disponível em: <<http://www.cge.pi.gov.br/legis/legislacao/constituicao-do-estado-do-piaui-2013.pdf>>. Acesso em 4 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário Tribunal de Justiça do Estado do Piauí.** Disponível em: <<http://www.tjpi.jus.br/portaltjpi/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

RIO DE JANEIRO. **Constituição do Estado do Rio de Janeiro.** Rio de Janeiro, 1989. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/70450>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Decreto Nº 27.427 de 17 de novembro de 2000.** Rio de Janeiro, 2000. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afzLoop=535456425035748&datasource=UCMServer%23dDocName%3A80968&_adf.ctrl-state=12itximgx8_230#titulo_III>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro Tribunal de Justiça.** Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/EJURIS/ProcessarConsJuris.aspx?PageSeq=0>>. Acesso em: 12 abr. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. **Constituição do Estado do Rio Grande do Norte.** Natal, 1989. Disponível em: <<http://www.mp.rn.gov.br/controle/file/legislacao/Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Estadual%20do%20RN.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997.** Natal, 1997. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/regulamentos/icms/RICMS-CONSOLIDADO-DEC-23.967-2013.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário Tribunal do Estado do Rio Grande do Norte.** Disponível em: <<http://esaj.tjrn.jus.br/cjosg/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul.** Porto Alegre, 2016. Disponível em: <http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=9p-X_3esaNg%3d&tabid=3683&mid=5358>. Acesso em: 5 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.** Porto Alegre, 2017. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&iinpDsKeyword=>>>. Acesso em: 5 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Rio Grande do Sul Tribunal de Justiça.** Disponível em:

<[http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=jurisnova&partialfields=tribunal%3ATribunal%2520de%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520RS.\(TipoDecisao%3Aac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o|TipoDecisao%3Amonocr%25C3%25A1tica|TipoDecisao:null\)&t=s&pesq=ementario.#main_res_juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=jurisnova&partialfields=tribunal%3ATribunal%2520de%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520RS.(TipoDecisao%3Aac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o|TipoDecisao%3Amonocr%25C3%25A1tica|TipoDecisao:null)&t=s&pesq=ementario.#main_res_juris)>. Acesso em: 11 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70069788404, da 1ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 31 de agosto de 2016.** Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=seletividade+icms&proxystylesheet=tjrs_index&getfields=* &entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date:D:S:d1&as_qj=&as_epq=&as_oq=&as_eq=&as_q=+&ulang=pt-BR&ip=179.211.70.111&access=p&entqr=3&entqrm=0&client=tjrs_index&filter=0&start=10&aba=juris&site=ementario#main_res_juris>. Acesso em: 11 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70070635974, da 21ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 14 de setembro de 2016.** Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=seletividade+icms&proxystylesheet=tjrs_index&getfields=* &entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date:D:S:d1&as_qj=&as_epq=&as_oq=&as_eq=&as_q=+&ulang=pt-BR&ip=179.211.70.111&access=p&entqr=3&entqrm=0&client=tjrs_index&filter=0&start=10&aba=juris&site=ementario#main_res_juris>. Acesso em: 11 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70071824452, da 22ª Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 15 de dezembro de 2016.** Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=seletividade+icms&proxystylesheet=tjrs_index&getfields=* &entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date:D:S:d1&as_qj=&as_epq=&as_oq=&as_eq=&as_q=+&ulang=pt-BR&ip=179.211.70.111&access=p&entqr=3&entqrm=0&client=tjrs_index&filter=0&start=10&aba=juris&site=ementario#main_res_juris>. Acesso em: 11 abr. 2017.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário.** 7. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

RONDÔNIA. **Constituição do Estado de Rondônia.** Porto Velho, 1989. Disponível em: <http://www.al.ro.leg.br/leis/constituicao-do-estado-de-rondonia/ce1989_ec121.pdf/view>. Acesso em 3 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 8321, de 30 de abril de 1998.** Porto Velho, 1998. Disponível em <https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/RICMS_CONS_ATE_DEC_21755_2017.pdf>. Acesso em 3 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado de Rondônia Tribunal de Justiça.** Disponível em: <<https://www.tjro.jus.br/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

RORAIMA. **Constituição do Estado de Roraima. Boa Vista, 1991.** Disponível em: <http://www.tjrr.jus.br/legislacao/phocadownload/Leis_em_PDF/const.estadual.pdf>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado de Roraima Tribunal de Justiça.** Disponível em: <<http://www.tjrr.jus.br/jurisprudenciatematica/index.php/component/search/?searchwors=seletividade%20icms%20energia&searchphrase=all&Itemid=101>>. Acesso em: 11 abr. 2017.
SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina.** Florianópolis, 1989. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/70453>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 2.870, de 28 de agosto de 2001.** Florianópolis, 2001. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_00.htm>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário de Santa Catarina.** Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/#formulario_ancora>. Acesso em: 11 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação nº 0304866-11.2015.8.24.033, da 4ª Câmara de Direito Público, Florianópolis, SC, 1ª de dezembro de 2016.** Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=seletividade%20icms%20energia&only_ementa=&frase=&id=AABA7AADAAlOQ8AAK&categoria=acordao_5>. Acesso em: 11 abr. 2017.

SÃO PAULO. **Constituição do Estado de São Paulo.** São Paulo, 1989. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/compilacao-constituicao-05.10.1989.html>>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 45.490, de 13 de novembro de 200.** São Paulo, 2000. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 6 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário Tribunal de Justiça de São Paulo.** Disponível em: <<http://esaj.tjrn.jus.br/cjosg/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

SERGIPE. **Constituição do Estado de Sergipe.** Aracaju, 1989. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70454/SE-EC-41.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002.** Aracaju, 2002. Disponível em: <http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/01-regulamento_2002_completo/regulamento_2002_completo.htm#Capitulo_II_das_aliquotas>. Acesso em: 4 abr. 2017.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe**. Disponível em: <<http://esaj.tjrj.jus.br/cjosg/>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

SILVEIRA, J. P. **Tributos sobre bens e serviços no Brasil**: retrospectiva e perspectiva. Brasília: Senado, 2008.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS – Base de Cálculo e Alíquota. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TOCANTINS. **Constituição do Estado do Tocantins**. Palmas, 1989. Disponível em: <http://www.al.to.leg.br/arquivos/documento_40893.PDF#dados>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Decreto 2.912, de 29 de dezembro de 2006**. Palmas, 2006. Disponível em: <http://www.al.to.leg.br/arquivos/documento_40893.PDF#dados>. Acesso em: 9 abr. 2017.

_____. **Poder Judiciário do Estado do Tocantins Tribunal de Justiça**. Disponível em: <<http://jurisprudencia.tjto.jus.br/consulta?q=seletividade+icms+energia>>. Acesso em: 11 abr. 2017.

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

_____. O IPI e o Princípio da Seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 18, 1997.

VERSANO, R.. **Senado Federal: IVA e tributação na Federação**. Brasília, 2013. Disponível em: <www.senado.leg.br/noticias/Especiais/seminario.../CAESeminario2-VarsanoV2.pptx>, Acesso em: 4 mar. 2017.