

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO

**SUÉLLEN DAYSE DE ALMEIDA**

**O ICMS COBRADO NOS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA FRENTE AOS  
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.**

Juiz de Fora  
2010

**SUÉLLEN DAYSE DE ALMEIDA**

**O ICMS COBRADO NOS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA FRENTE AOS  
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF, na área de concentração em Direito Tributário, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Luciana de Oliveira Zimmermann.

Juiz de Fora  
2010

**SUÉLLEN DAYSE DE ALMEIDA**

**O ICMS COBRADO NOS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA FRENTE AOS  
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, na área de concentração em Direito Tributário, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: \_\_/\_\_/\_\_\_\_

---

Professora Luciana de Oliveira Zimmermann (Orientadora) – UFJF

---

Professora Sílvia Ribeiro

---

Professor Mússio Moura

Dedico este trabalho aos meus pais, Carlos e Fátima, responsáveis por esta conquista. Ao Fabrício por toda a ajuda, amor, apoio, carinho e compreensão.

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço aos meus irmãos, Carla, Gizely e Jander, pelo carinho e apoio incondicionais.

Agradeço aos meus professores por terem contribuído vastamente para minha formação acadêmica.

Agradeço aos meus amigos, Mauro, Fabiana e Layla, pelo companheirismo durante os cinco anos de faculdade e também por terem ajudado na construção desse trabalho.

Agradeço a Profa. Orientadora Luciana Zimmermann pela paciente e dedicada orientação, pela competência e amizade.

## RESUMO

O presente trabalho visa analisar o Princípio da Seletividade no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, com o escopo de constatar a obrigatoriedade ou não da aplicação da referida norma, mediante a estipulação de diferenciadas alíquotas em função da essencialidade dos respectivos bens e serviços. Para tanto é utilizada como paradigma o Princípio da Interpretação Conforme a Constituição de Luís Roberto Barroso. O Princípio da Seletividade é um importante instrumento para a concretização dos anseios constitucionais, sobretudo a redução das desigualdades sociais, através da otimização do Princípio da Capacidade Contributiva. Além disso, no campo dos denominados tributos indiretos, nos quais o consumidor arca com o ônus decorrente da relação jurídico-tributária, a norma em comento é imprescindível à potencialização do Princípio da Igualdade, haja vista a dificuldade de se aferirem as condições pessoais do contribuinte de fato. Outro ponto abordado corresponde à avaliação do caso específico da energia elétrica nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e principalmente de Minas Gerais, examinando-se a constitucionalidade dos dispositivos que determinam as alíquotas aplicáveis, com análise de posicionamento jurisprudencial sobre o tema. Por derradeiro, aborda-se a possibilidade de questionamento judicial em ação de repetição de indébito face à inconstitucionalidade das alíquotas de ICMS incidentes na energia elétrica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Seletividade. ICMS. Essencialidade. Princípio da Capacidade Contributiva. Alíquotas diferenciadas. Energia Elétrica.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>08</b>
<b>2 PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....</b>	<b>14</b>
3.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	14
3.2 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	16
3.2.1 Essencialidade.....	16
3.2.2 ICMS.....	17
3.2.3 ICMS e o princípio da seletividade.....	19
<b>4 SELETIVIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA.....</b>	<b>24</b>
4.1 ANÁLISE DAS ALÍQUOTAS DE ICMS APLICADAS À ENERGIA ELÉTRICA NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E RIO DE JANEIRO.....	25
4.2 INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 42, I, “C”, DO DECRETO ESTADUAL DE MINAS GERAIS Nº 43.080/2002.....	26
4.3 POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO JUDICIAL.....	32
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>35</b>
<b>6 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>37</b>

## 1 INTRODUÇÃO

É de notório conhecimento que o Estado goza de uma vasta gama de prerrogativas que lhe asseguram uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte. Um exemplo disso é a poder de tributar que lhe é conferido constitucionalmente.

Contudo, a Carta Magna da mesma forma que dá ao Estado o poder de tributar também lhe impõe limites com a finalidade de conferir proteção aos contribuintes dos tributos de uma atuação desenfreada do Estado para abarrotar os cofres públicos.

Dessa forma, levando em conta a magnitude da prerrogativa ora examinada, muito além de um instrumento de garantia do funcionamento do aparato estatal, a instituição de tributos é uma das principais formas de assegurar a incolumidade e a promoção dos fins e dos fundamentos do Estado, tendo em vista ser a principal fonte de receitas dos entes políticos. No entanto, no exercício do poder de tributar, não se poderá olvidar dos direitos fundamentais, notadamente o Princípio da Capacidade Contributiva, da Dignidade da Pessoa Humana, da Isonomia bem como o objetivo constitucional de erradicar a pobreza e as desigualdades sociais.

Tudo isso ganha especial relevo quando se fala nos denominados impostos indiretos, nos quais o ônus tributário não é suportado pelo contribuinte de direito, mas sim pelo contribuinte de fato, o qual necessita ter suas características pessoais minimamente verificadas, como forma de garantir a preservação das normas constitucionais supracitadas.

Em se tratando do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), percebe-se uma real dificuldade na avaliação da capacidade econômica do contribuinte de fato (consumidor), uma vez que a aquisição de bens e serviços pode ser feita indiscriminadamente por pobres e ricos. Nesse ínterim, surge o Princípio da Seletividade que propõe uma tributação mais severa sobre bens supérfluos e mais branda sobre os essenciais, na medida em que se presume uma maior capacidade econômica daqueles que adquirem mercadorias suntuárias, ao contrário da aquisição de bens de primeira necessidade, os quais, via de regra, não envolvem liberdade de consumo, mas sim uma necessidade.



Ante ao exposto, seria compulsória a observância do Princípio da Seletividade no âmbito do ICMS, haja vista ser o único instrumento idôneo à consecução dos desígnios constitucionais no campo tributário?

Ao analisar o tema, nota-se que a mencionada norma, via de regra, não é levada em consideração na estipulação de alíquotas do ICMS, o que ocorre não apenas no Estado de Minas Gerais, mas também em praticamente todo o Brasil.

O exame dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais apenas reforça a necessidade de um tratamento sistemático sobre a questão, uma vez que há diversos entendimentos divergentes fundamentados em múltiplos e distintos argumentos, caracterizando um quadro de verdadeira celeuma teórica.

Destarte, haja vista sua grande relevância, um tratamento conciso do tema é de inestimável valor, pois o ICMS é um imposto que alcança todos os brasileiros, bem como os estrangeiros, que por vezes, são onerados por tal exação.

O referencial teórico consistirá na teoria da hermenêutica constitucional de BARROSO (1996) no tocante ao Princípio da Interpretação Conforme a Constituição, o qual servirá para aferir se a regra que determina a observância da Seletividade no âmbito do ICMS é ou não obrigatória, à luz de todas as normas constitucionais aplicáveis ao caso.

Segundo o renomado Jorge Miranda (1983), a interpretação conforme a Constituição não consiste em escolher, dentre os vários sentidos possíveis e normais de qualquer preceito, o que seja mais conforme com a Constituição. Sua finalidade é discernir no limite – na fronteira da inconstitucionalidade – um sentido que, conquanto não aparente ou não decorrente de outros elementos de interpretação, é o sentido necessário e o que se torna possível por virtude da força conformadora da Lei Fundamental.

Tendo em vista que o estudo tem por escopo o exame de dispositivos de caráter geral que regem o Direito Tributário no intuito de se chegar a referências particulares, a saber, a obrigatoriedade da aplicação do Princípio da Seletividade no estabelecimento de alíquotas do ICMS, o método de abordagem utilizado é o dedutivo.

Quanto às técnicas de pesquisa, opta-se pela documentação indireta, tendo como fontes tanto dados primários, como legislação e jurisprudência, quanto dados secundários, como livros e artigos. A pesquisa pretende-se, ainda, projetiva,

pois tem em vista uma análise crítica da Constituição da República, visando propor uma melhor redação no tocante à disciplina do ICMS.

Portanto, no próximo capítulo será analisado de forma breve o marco teórico, qual seja o princípio da interpretação conforme a Constituição de Luís Roberto Barroso.

No terceiro capítulo, serão estudados os princípios da capacidade contributiva e da seletividade e sua aplicabilidade no âmbito do ICMS.

Já no quarto capítulo, será feito um estudo específico sobre o caso do ICMS cobrado nos serviços de energia elétrica nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e, com enfoque maior, no Estado de Minas Gerais, bem como a constitucionalidade do dispositivo que determina a alíquota sobre ela incidente.

Por fim, pretende-se concluir que o Princípio da Seletividade deve ser observado no campo do ICMS, em que pese a má redação da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, com apoio na teoria de Luís Roberto Barroso (1996).

## 2 PRINCÍPIO DA INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO

No presente capítulo analisa-se o Princípio da interpretação conforme a Constituição que irá fundamentar toda a argumentação deste trabalho.

Os atos e normas jurídicas do Poder Público em geral gozam de presunção de constitucionalidade, de forma que uma norma não deve ser declarada inconstitucional quando, entre interpretações plausíveis e alternativas, exista alguma que permita compatibilizá-la com a Constituição. Daí surge a aplicação de tal princípio, que consiste basicamente num mecanismo de controle com a função de assegurar um razoável grau de constitucionalidade das normas no exercício de interpretação das leis.

Luís Roberto Barroso (1996, p. 174), em sua obra intitulada *Interpretação e Aplicação da Constituição*, afirma que:

[...] a interpretação conforme a Constituição compreende sutilezas que se escondem por trás da designação truística do princípio. Cuida-se, por certo, da escolha de uma linha de interpretação de uma norma legal, em meio a outras que o Texto comportaria. Mas, se fosse somente isso, ela não se distinguiria da mera presunção de constitucionalidade dos atos legislativos, que também impõe o aproveitamento da norma sempre que possível. O conceito sugere mais: a necessidade de buscar uma interpretação que não seja a que decorre da leitura mais óbvia do dispositivo. É, ainda, da sua natureza excluir a interpretação ou as interpretações que contravenham a Constituição.

No exercício da interpretação conforme a Constituição é o órgão jurisdicional que declara qual das possíveis interpretações de uma norma legal se revela compatível com a Lei Fundamental. Diante disto, uma norma que comportar diversas possibilidades de interpretação não pode ser declarada nula quando puder ser interpretada em consonância com o texto da Lei Fundamental. Note-se que o texto legal permanece íntegro, mas sua aplicação fica restrita ao sentido declarado pelo órgão julgador. Pode-se dizer que se trata de uma modalidade de inconstitucionalidade parcial, a inconstitucionalidade sem redução do texto.

Barroso (1996) afirma que o papel da interpretação conforme a Constituição é, precisamente, o de ensejar, por via de interpretação extensiva ou restritiva, conforme o caso, uma alternativa legítima para o conteúdo de uma norma

que se apresenta como suspeita. Na síntese perfeita de Jorge Miranda (1983, p.233):

a interpretação conforme a Constituição não consiste tanto em escolher entre vários sentidos possíveis e normais de qualquer preceito, o que seja mais conforme com a Constituição, quanto em discernir no *limite* – na fronteira da inconstitucionalidade – um sentido que, conquanto não aparente ou não decorrente de outros elementos de interpretação, é o sentido *necessário* e o que se torna *possível* por virtude da força conformadora da Lei Fundamental.

A interpretação conforme a Constituição encontra seu fundamento no princípio da unidade do ordenamento jurídico, bem como com a supremacia da Constituição. Por isto, pode-se afirmar que o esforço interpretativo para preservar uma lei em face da Constituição encontra limites. Para Canotilho (1991), a interpretação conforme a Constituição só é legítima quando existe um espaço de decisão onde são admissíveis várias possibilidades interpretativas. Não é possível ao intérprete torcer o sentido das palavras e nem adulterar a clara intenção do legislador. Pode-se afirmar, então, que para salvar um texto legal não é admissível fazer uma interpretação *contra legem*.

Insta salientar que numa perspectiva jurídico-funcional, a interpretação conforme a Constituição aparece como um princípio de autolimitação judiciária, uma vez que se confiou, primordialmente, ao legislador democrático o poder de conformação jurídica do complexo de relações relevantes da vida. Surgem, portanto, como limites imediatos à interpretação conforme a Constituição a expressão literal da lei e os propósitos perseguidos pelo legislador.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Representação de Inconstitucionalidade n. 1417-7- DF consignou que:

A aplicação desse princípio sofre, porém, restrições, uma vez que (...) o STF (...) não tem o poder de agir como legislador positivo, para criar norma jurídica diversa da instituída pelo Poder Legislativo. Por isso, se a única interpretação possível para compatibilizar a norma com a Constituição contrariar o sentido inequívoco que o Poder Legislativo lhe pretendeu dar, não se pode aplicar o princípio da interpretação conforme a Constituição, que implicaria, em verdade, criação de norma jurídica, o que é privativo do legislador positivo.

No caso, não se pode aplicar a interpretação conforme a Constituição, por não coadunar essa com a finalidade inequivocamente colimada pelo legislador, expressa literalmente no dispositivo em causa, e que dele ressalta pelos elementos da interpretação lógica. (RT - CDC E CP, 1:314, 1992, Rep. n. 1417-7, rel. Min. Moreira Alves).

Portanto, este breve estudo sobre o princípio da interpretação conforme a Constituição se faz necessário, uma vez que para aplicar o princípio da seletividade ao ICMS de forma obrigatória (e não facultativa), inclusive quando incidente sobre os serviços de energia elétrica, é imperioso levar em consideração os preceitos constitucionais em uma interpretação conforme a Constituição como um todo, isto é, de acordo com todos os princípios colimados pelo Texto Maior.

### 3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

No presente capítulo faz-se uma análise de dois princípios tributários elencados na Carta Magna de 1988: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade e suas implicações frente ao ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços).

#### 3.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A ordem tributária brasileira encontra-se regida pelas normas constitucionais dispostas na Carta Magna no Título IV, Capítulo I.

Como bem observa o tributarista Sacha Calmon (1999, p. 38), no Brasil, a Constituição apresenta de forma detalhada os princípios e regras relativas ao Direito Tributário, discorrendo de forma minuciosa as normas aplicáveis.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado, por isso se encontram localizados no capítulo da Lei Fundamental que dispõe sobre as limitações ao poder de tributar. Dentre estes, encontra-se o Princípio da Capacidade Contributiva, ditame moral, preceito orientador do Direito Tributário Brasileiro moderno, que surgiu na Constituição de 1824, e permanece até o presente momento, dada a sua importância para alcançar a igualdade entre os contribuintes. Neste sentido, vale citar a observação do tradicional doutrinador Ruy Barbosa Nogueira (1999, p. 12): “O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária”.

Trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

O princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988 ao estabelecer que, *in verbis*:

Art. 145. (...)

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a *capacidade econômica* do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei,

o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso) (BRASIL, 1988)

Segundo Luciano Amaro (2009), tal princípio inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto.

Na formulação jurídica do princípio não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência, busca-se também preservar o contribuinte evitando que uma tributação excessiva comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da profissão, a livre exploração de sua empresa ou ainda o exercício de outros direitos fundamentais garantidos na CF/88, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

O princípio tem por escopo atingir a justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Dessa forma, sempre que possível o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte.

De acordo com Luciano Amaro (2009), o postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

A capacidade econômica também se aproxima de outros postulados que, sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte até coincidentes: a pessoalidade, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade.

O princípio da pessoalidade ilustra que o caráter pessoal que deve ser revestido ao imposto refere-se à aptidão de poder relacionar-se à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária, considerando a sua condição econômica levando em conta indícios que possam sugerir a existência de riqueza tributável. É uma técnica adotada para aferir a capacidade econômica.

Segundo Luciano Amaro (2009), a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual, sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado.

Por proporcionalidade entende-se que a exação deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva.

Outro preceito que guarda proximidade com o princípio da capacidade contributiva é o da progressividade. A progressividade faz com que as alíquotas dos impostos sejam mais altas quanto maior for a riqueza, ou seja, quanto maior for a capacidade contributiva. Trata-se de um instrumento para alcançar equidade na tributação, objetivo primordial do Princípio da Capacidade Contributiva.

Já a seletividade, por ser um princípio de suma importância para este trabalho, será mais detalhadamente analisada a seguir.

### 3.2 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O princípio da seletividade apresenta-se como uma técnica de implementação da justiça fiscal (AMARO, Luciano, 2009, p.142).

A seletividade se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa a essencialidade do bem.

#### 3.2.1 Essencialidade

O renomado jurista Ruy Barbosa Nogueira (1990, p.10) afirma que:

A essência é aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substância. No caso a coisa ou o produto deve ser excluído, ou incluído e normatizado em razão da sua natureza essencial e da sua finalidade.

Deste modo, tem-se que os produtos ou serviços de primeira necessidade à população, num contexto geral, sem os quais ninguém poderia sobreviver, devem ser tributados de forma menos onerosa do que aqueles mais supérfluos.

Cumprido salientar que o princípio da seletividade deverá sempre ser utilizado como elemento comparativo entre as mercadorias e os serviços e nunca “discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional, etc.” (CARRAZZA, 2005, p. 361).

Ainda é importante esclarecer que a essencialidade não está adstrita aos produtos ligados, tão-somente, às necessidades biológicas, devendo ser extensiva também àqueles que conferem padrão de vida decente à população. Nesse sentido, há de ser observada a essencialidade que, nos dizeres de Aliomar Baleeiro *apud* Carrazza (2005, p. 362):



Refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.

Assim, a essencialidade dos produtos e dos serviços se atrela às especificidades destes frente às necessidades da população em geral, tendo o condão, inclusive de conferir certa igualdade no consumo de determinados produtos. Sobre este aspecto, Henry Tilbery (1980, p. 2969) diz:

Em um país que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários para liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e, ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de renda e maior aproximação da Justiça Fiscal.

Portanto, a indicação de essencialidade das mercadorias e dos serviços objetos do tributo denominado ICMS, para fins de caracterização da seletividade, deve ir além do escopo tributário, com viés socialista, no sentido de proporcionar o acesso de grande parcela da população aos produtos e serviços necessários, sem a onerosidade excessiva de tributação.

Desta forma, por meio da essencialidade atribuída às mercadorias e aos serviços, a Justiça pode ser alcançada, não somente em sua acepção valorativa social, mas com conotações normativas.

### 3.2.2 ICMS

A Constituição Federal de 1988 declinou a competência tributária ativa do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) aos Estados por meio do seu artigo 155, *in verbis*:

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

II – operação relativa 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 iniciarem no exterior.

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

[...]

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 de 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 uma 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. (BRASIL, 1988)

Logo, constata-se que a Carta Magna delimitou o molde estrutural do ICMS, determinando que as regras gerais deste tributo seriam definidas por meio de lei complementar, motivo pelo qual sobreveio a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que fixou os *aspectos gerais* do ICMS nos seguintes termos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
  - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
  - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. (BRASIL, 1996)

De outra parte, coube à legislação estadual a criação e a graduação quantitativa do ICMS, observando-se que este será sempre não-cumulativo, podendo ser seletivo, em função da essencialidade dos produtos e dos serviços. Portanto, restam fixados, em linhas gerais, os limites normativos envolvendo o tributo em questão.

### 3.2.2 ICMS e o princípio da seletividade

É certo que a função precípua dos tributos é abastecer os cofres públicos, afinal as receitas tributárias configuram a principal fonte de riquezas entre as denominadas receitas derivadas, tais tributos são chamados fiscais.

Entretanto, há certos tributos que não visam apenas à arrecadação tributária, mas sim outros objetivos, tais como a regulação de mercados e a circulação desonerada de bens essenciais à população, ao comércio e à indústria. São os chamados tributos extrafiscais.

Hugo de Brito Machado (2008, p.68) estabelece bem a diferença de ambas as naturezas, vejamos:

[...] Assim, quanto a seu objeto, o tributo é:

- a) Fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- b) Extrafiscal, quando o seu objetivo é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros. [...].

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o ICMS (Imposto Estadual Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações) é um tributo de natureza fiscal e extrafiscal. Tal imposto não só constitui importante fonte de receita aos Estados e ao Distrito Federal, mas também tem a função de propiciar a facilitação da circulação de mercadorias essenciais. É o que determina o artigo 155, §2º, III da CF/88, nos seguintes termos:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL, 1988)

Para alguns juristas, a norma constitucional acima exposta é permissiva quanto à utilização do princípio da seletividade frente ao ICMS.

Contudo, Roque Carrazza (2005, p. 361) entende que “este singelo ‘poderá’ equivale na verdade, a um peremptório ‘deverá’”. Não se está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória”.

Verifica-se, então, que o princípio da seletividade é um verdadeiro instrumento de extrafiscalidade além de implicar a observância ao princípio da isonomia, com fins de atenuar as desigualdades sociais.

Desta forma, constata-se que o legislador constituinte pretendeu, num segundo momento, por atingir a capacidade contributiva por meio do manejo da seletividade frente ao ICMS.

Na mesma esteira, entende José Maurício Conti (*apud* PAULSEN, 1997, p.166):

A seletividade em função da essencialidade é uma forma pela qual se aplica o princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, porque é possível admitir-se que, na generalidade dos casos os produtos essenciais são indispensáveis aos indivíduos com baixa capacidade contributiva, e os produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva.

A conjugação do princípio da seletividade com o ICMS pode ocorrer por meio da utilização de diversas formas de alteração dos elementos quantitativos do referido imposto.

Nesse sentido, podem os Estados-membros utilizar de incentivos fiscais, modificar a base de cálculo do tributo em questão, manusear as alíquotas do imposto de forma diferenciada. Ainda, “as resoluções do Senado que fixam as alíquotas mínimas e máximas do ICMS poderão perfeitamente ser seletivas em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços” (CARRAZZA, 2005, p. 363).

Contudo, a doutrina entende, de maneira dominante, que é por meio da variação das alíquotas que se atinge o princípio da seletividade com maior facilidade.

Assim, o percentual de alíquota que recair sobre o ICMS incidente sobre determinadas mercadorias e serviços deve ser díspare em conformidade à sua imprescindibilidade. De acordo com entendimento de Carrazza (2005, p. 363):

Quanto mais suntuários ou supérfluos forem os serviços ou as mercadorias, tanto maior deverá ser a alíquota de ICMS que sobre eles incidirá. Pelo contrário, se as mercadorias ou os serviços forem de primeira necessidade, devem ser abrandadas ou, dependendo do caso, até zeradas.

De outra parte, a competência para tanto foi constitucionalmente atribuída à Assembléia legislativa de cada Estado-membro, que não encontra parâmetro objetivo para ser obedecido quanto à fixação das alíquotas do ICMS. Sobre este assunto, discorre o Professor José Roberto Rosa (2008, p.5):

Quanto à seletividade, vemos que cada Estado define qual a lista dos produtos chamados supérfluos e que tem alíquota maior – na maioria das vezes, 25%. Entretanto, se algum Estado aprovar uma lei colocando determinada mercadoria com alíquota maior que 25%, não há impedimento, pois o Senado Federal pode estabelecer alíquotas máximas e mínimas, dentro de cada Estado, nas chamadas operações internas, mas até o momento o Senado não utilizou dessa faculdade (inciso V). A maioria dos Estados coloca uma alíquota comum de 17% e uma lista de produtos “supérfluos” a 25%. Alguns Estados usam a alíquota comum a 18%.

Com isso, verifica-se que a Assembléia Legislativa de cada Estado é soberana para estabelecer qual será a alíquota interna de determinado produto, julgando a seu livre arbítrio se determinada mercadoria é essencial ou não para a população.

E é exatamente esta ausência de limitação quanto à fixação de alíquotas internas pelo Estado-membro, em consonância ao princípio da seletividade, ou seja, a falta de critérios objetivos e expressos com relação à essencialidade das mercadorias e dos serviços, que pode propiciar situações de insegurança jurídica aos contribuintes.

Ora, é imprescindível analisar a tributação dentro de uma perspectiva sistemática, na qual princípios constitucionais relevantes como o da Segurança Jurídica deveriam ser obedecidos. Sobre referido assunto, Flavio Puig (2005, p.56) ensina:

Quando afirmamos que na interpretação das normas infraconstitucional devemos levar em conta a existência de outros princípios, estamos plenamente cientes de que não inovamos em praticamente nada. [...] Preocupa, entretanto, o fato de essas orientações, que constituem verdadeiras garantias para o contribuinte, serem sistematicamente ignoradas pelo Poder Público, o que nos dá a sensação de que a cada dia que passa mais o Direito Tributário serve somente aos interesses do Estado.

É exatamente o que se verifica na lista de produtos elaborados, por exemplo, pela Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo, uma vez que esta, por diversas vezes, deixa de aplicar o princípio da seletividade quanto às mercadorias e serviços, porquanto não consegue valorar a essencialidade das mercadorias e dos serviços, o que ocasiona ofensa ao vetor supraconstitucional da Segurança Jurídica.

Sobre o tema, pondera Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1981, p. 51):

Diz-se, assim, que a segurança depende de normas capazes de garantir o chamado câmbio das expectativas. Ora, como diz Radbruch, a segurança jurídica exige positividade do direito: se não se pode fixar o que é justo, ao menos que se determine o que é o jurídico. Segurança significa a clara determinação e proteção do direito contra o não-direito, para todos. Na determinação do jurídico e, pois, na obtenção da segurança, a certeza é um elemento primordial. Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência das suas próprias ações.

Desta forma, constata-se que a ausência de parâmetros normativos tendentes a delimitar o poder legislativo quanto à definição dos produtos e serviços a serem caracterizados como essenciais tem o condão de ferir o princípio máximo constitucional, qual seja, o da Segurança Jurídica, causando verdadeira aberração jurídica, ao passo em que, na tentativa de ter assegurado o princípio da seletividade frente ao ICMS, o legislador acaba por atentar contra outro princípio constitucional. Assim, é possível afirmar que é de extrema importância que haja uma definição uniforme para todos os Estados e Distrito Federal, de quais produtos e bens serão considerados essenciais, para que haja uma exação menos gravosa do contribuinte de fato e que se respeite os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da seletividade e também da segurança jurídica.

Por todo o exposto, é possível afirmar que, ao aplicar o princípio da interpretação conforme a Constituição na exegese do art. 155, §2º, III da CF/88, constata-se que a seletividade aplicada ao ICMS não trata de mera faculdade dos Estados e do Distrito Federal, e sim um dever-ser, uma obrigatoriedade para os entes políticos competentes para a instituição desse tributo.

## 4 SELETIVIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA

No estágio atual de desenvolvimento da nossa civilização, é possível afirmar, com veemência, que a energia elétrica é um bem essencial. Sua ausência acarretaria uma paralisação do processo produtivo e nem haveria circulação de riquezas. Por isso, a energia elétrica é a força motriz que gera o desenvolvimento econômico-social de um país.

Como visto anteriormente, são considerados bens essenciais (de primeira necessidade) aqueles indispensáveis a uma vida digna, de acordo com os padrões de dada sociedade. Na atual conjuntura, não se vislumbra tal dignidade sem energia elétrica, já que restariam prejudicadas as necessidades mais vitais dos cidadãos. Tudo isso é ratificado pelo entendimento do Ministro Humberto Martins ao se manifestar incidentalmente sobre a questão no julgamento do Agravo Regimental no REsp 1075717/RS:

ADMINISTRATIVO – CORTE DO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA – FRAUDE NO MEDIDOR OU INADIMPLENTO DO USUÁRIO NÃO RECONHECIDOS – INTERRUPTÃO DO FORNECIMENTO – IMPOSSIBILIDADE.

1. A concessionária não pode interromper o fornecimento de energia elétrica, por dívida relativa à recuperação de consumo não-faturado, apurada a partir da constatação de fraude no medidor, em face da essencialidade do serviço. (AgRg no REsp 1075717 RS 2008/0161902-0, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 19/09/2007).

Da mesma forma o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Agravo Regimental no Resp 1015777/RS, de relatoria da Ministra Denise Arruda:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. DÉBITO PRETÉRITO. FRAUDE NO MEDIDOR. SUSPENSÃO DO SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE. MEIOABUSIVO DE COBRANÇA. RECURSO INCAPAZ DE INFIRMAR OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. AGRAVO DESPROVIDO.

1. Não é lícito à concessionária interromper o fornecimento de energia elétrica por dívida pretérita, a título de recuperação de consumo, em face da existência de outros meios legítimos de cobrança de débitos antigos não-pagos.

2. "A concessionária não pode interromper o fornecimento de energia elétrica por dívida relativa à recuperação de consumo não-faturado, apurada



a partir da constatação de fraude no medidor, em face da essencialidade do serviço, posto bem indispensável à vida" (AgRg no REsp 854.002/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 11.6.2007).

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 1015777/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 03/12/2008).

É bem verdade que não existe no ordenamento jurídico pátrio, o conceito legal para essencialidade de bens e mercadorias. Contudo, é notório, como extraído dos julgados acima mencionados, que a energia elétrica deve, sem sombra de dúvidas, ser considerada um bem essencial e indispensável à vida.

E ainda, por ser um bem essencial, é imprescindível que as alíquotas de ICMS que incidem sobre a energia elétrica sejam seletivas em obediência aos preceitos constitucionais.

#### 4.1 ANÁLISE DAS ALÍQUOTAS DE ICMS APLICADAS À ENERGIA ELÉTRICA NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E RIO DE JANEIRO

O estado de São Paulo, de acordo com o artigo 52, inciso V do RICMS/SP (Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000), estabelece que as alíquotas aplicáveis sobre as operações realizadas com energia elétrica são as seguintes:

- a. 12% (doze por cento) em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;
- b. 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;
- c. 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;
- d. 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS. (SÃO PAULO, 2000)

O tratamento tributário conferido à comercialização de energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro não é diferente. Conforme o artigo 4º, inciso VI do

RICMS/RJ (Decreto nº 27.427 de 17 de novembro de 2000), a distribuição das alíquotas do ICMS sobre estas operações ocorre da seguinte forma:

- a. 18% (dezoito por cento), até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;
- b. 25% (vinte e cinco por cento), quando acima do consumo estabelecido no item anterior, uniformemente aplicada sobre todo o consumo verificado;
- c. O fornecimento para consumo residencial de energia elétrica é isento de ICMS, nos seguintes casos: 1) até a faixa de consumo de 50 (cinquenta) quilowatts/hora mensais; e 2) até a faixa de consumo de 200 (duzentos) quilowatts/hora mensais, quando gerada por fonte termoeletrica em sistema isolado. (RIO DE JANEIRO, 2000)

Ocorre que a energia elétrica é um bem sempre essencial, independentemente da quantidade consumida ou ainda se ela é destinada a residências, ao comércio, a indústria ou a produtores rurais, ou ainda se sua comercialização e consumo se dão no estado de São Paulo ou Rio de Janeiro. A situação de Minas Gerais é ainda pior, e será analisada mais a diante.

De fato, contribuintes de alta ou baixa renda precisam igualmente consumir energia elétrica para se manterem e, sob esta perspectiva, a energia elétrica se lhes afigura essencial. Afinal, sem a energia elétrica não poderiam iluminar suas residências, pôr em funcionamento seus aparelhos elétricos e eletrodomésticos, trabalhar ou mesmo ter tempos de lazer (que é um item à configuração da plena dignidade da vida humana). Também não gerariam riquezas e também não propiciariam circulação de riquezas porque, ante a falta de rendimentos e a falta de uma força motriz capaz de colocar tais bens em funcionamento, as pessoas simplesmente não adquiririam mais bens de consumo duráveis e não duráveis, o que desencadearia uma estagnação econômica generalizada.

4.2 INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 42, I, "C", DO DECRETO ESTADUAL DE MINAS GERAIS Nº 43.080/2002.

O Decreto Estadual nº 43.080, publicado no dia 13 de dezembro de 2002, corresponde ao RICMS/MG - regulamento do ICMS no Estado de Minas Gerais - que dispõe especificamente sobre isenções, substituição tributária, base de cálculo, entre outros assuntos dentre os quais se destaca a estipulação das alíquotas.

No tocante à energia elétrica é indispensável à análise do art. 42, I, “c”, do mencionado Decreto, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:  
I - nas operações e prestações internas:  
30% (trinta por cento), nas operações de fornecimento de energia elétrica para consumo residencial, observado o disposto no § 8º deste artigo;(MINAS GERAIS, 2002).

O parágrafo oitavo daquele diploma estabelece ainda que:

§ 8º O disposto na alínea “c” do inciso I do *caput* deste artigo não se aplica à operação com energia elétrica destinada a atividades produtivas desenvolvidas pelos produtores rurais. (MINAS GERAIS, 2002)

Cumprido destacar que a alíquota incidente sobre a energia elétrica, correspondente à alínea acima transcrita, não engloba os casos de consumo igual ou inferior a 90 (noventa) quilowatts/hora (kW/h) por mês, nos moldes do art. 6º conjugado com o item 79, da parte 1, do anexo I do RICMS/MG, que determinam, respectivamente:

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

79. Saída, em operação interna ou interestadual, de energia elétrica para consumo:

a) em imóveis residenciais urbanos ou rurais, que consumam até 90 kWh (noventa quilowatts/hora) mensais; (MINAS GERAIS, 2002)

O legislador estadual quer, com as determinações acima mencionadas, estabelecer que há uma parcela de energia elétrica essencial e outra totalmente supérflua gravada com a maior alíquota existente, erigindo o patamar absoluto de noventa kW/h mensais como referência. Tal medida afronta de maneira irremediável o embasamento normativo e principiológico que regula a questão em estudo: ou um bem é essencial ou não o é. Tal característica é atribuída levando-se em

consideração a natureza do bem e não o *quantum* consumido. Não há como se dizer que determinada mercadoria é em parte essencial e em parte supérflua. A energia elétrica é bem essencial independentemente dos níveis de consumo do contribuinte de fato, ela é essencial para todos.

Além disso, o padrão utilizado para “medir” até quanto de consumo a energia elétrica é essencial é totalmente discriminatório por não considerar nem mesmo o consumo *per capita*, atuando como mecanismo ardiloso para camuflar a mais gravosa violação à Seletividade, estampada no art. 42, “c”, do RICMS/MG.

Justamente por isso, a Constituição da República não permitiu a discriminação de alíquotas com base na quantidade consumida de determinado bem, mas erigiu como padrão a essencialidade e, quando se fala nesse critério, a energia elétrica é atualmente um dos bens mais essenciais dentre todos, razão pela qual deve, em qualquer caso, ser tributada de maneira menos gravosa, sob pena de patente inconstitucionalidade. Inconstitucionalidade por não estar o mencionado dispositivo legal em conformidade com os princípios constitucionais.

Ocorre que no caso em questão o legislador estadual faz uma inversão de valores: estipula alíquotas elevadíssimas nos casos em que, sabidamente, haverá grande consumo, como forma de majorar a arrecadação. Sabendo-se que ninguém pode prescindir de energia elétrica e que, dificilmente, uma família consegue consumir menos de noventa kW/h mensais, aumenta-se a alíquota incidente sobre tal bem, promovendo-se o recolhimento de consideráveis quantias em detrimento dos direitos individuais dos contribuintes. Pode-se afirmar, ainda, que onde o legislador deveria aplicar a seletividade, ele acaba aplicando, na verdade, a progressividade, que não é permitida para impostos indiretos, como o ICMS, indo de encontro com os preceitos contidos na nossa Lei Fundamental.

A melhor maneira de se verificar eventual afronta à Seletividade é através do confronto entre as mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas. Sendo assim, ainda que se conceda isenção apenas para os casos em que o consumo é inferior ao limite de 90 quilowatts/hora supracitado, as demais situações jamais poderiam ser oneradas com a alíquota de 30% (trinta por cento) por ofender gravemente o Princípio da Seletividade. É o que se depreende do art. 42, do RICMS:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:  
I - nas operações e prestações internas:

- a) 25% (vinte e cinco por cento), nas prestações de serviço de comunicação, observado o disposto no SS 19 deste artigo, e nas operações com as seguintes mercadorias:
- a.1) cigarros e produtos de tabacaria;
  - a.2) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melaço;
  - a.3) refrigerantes importados de países não-membros do GATT (General Agreement on Tariffs and Trade);
  - a.4) armas e munições;
  - a.5) fogos de artifício;
  - a.6) embarcações de esporte e recreação, inclusive seus motores, ainda que objeto de operações distintas;
  - a.7) perfumes, cosméticos e produtos de toucador, classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), exceto água-de-colônia (3303.00.20), creme e espuma para barbear (3307.10.00) e desodorante corporal e antiperspirante (3307.20);
  - a.9) artefatos de joalheira ou ourivesaria das posições 7113 a 7116 da NBM/SH (com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), importados de países não-membros do GATT;
  - a.10) combustíveis para aviação e gasolina e álcool para fins carburantes;
  - a.11) solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21;
- (MINAS GERAIS, 2002)

Observa-se que a energia elétrica é tributada de forma mais gravosa do que as bebidas alcoólicas, as armas e munições, os fogos de artifício, os iates, os perfumes, entre outros bens supérfluos e, até mesmo, indesejáveis. Não há como negar a violação ao Princípio da Seletividade.

Além disso, o Decreto prevê a alíquota de 18% (dezoito por cento) para os bens não mencionados explicitamente no regulamento (art. 42, I, "e", RICMS). A energia elétrica, bem extremamente essencial para a humanidade é tratada de forma mais gravosa que a própria regra geral constante no diploma, o que torna ainda mais clara a inconstitucionalidade do dispositivo ora questionado. O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro manifestou-se nessa mesma direção no julgamento da argüição de inconstitucionalidade nº 2008.017.00021, cuja ementa se transcreve:

**Ementa** - ARGUICAO DE INCONSTITUCIONALIDADE DES. JOSE MOTA FILHO - Julgamento: 20/10/2008 - ORGAO ESPECIAL

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 14, VI, "B", DA LEI Nº 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, COM A NOVA REDAÇÃO DADA PELA LEI 4.683/2005, QUE FIXA EM 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) A ALÍQUOTA MÁXIMA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. ANTERIOR DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, ITEM 2 E VIII, ITEM 7, DO DECRETO ESTADUAL Nº 27.427/2000,

REGULAMENTADOR DAQUELA LEI, NA ARGUIÇÃO Nº 27/2005 JULGADA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DESTE EG. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LEI IMPUGNADA QUE ADOTA IDÊNTICOS FUNDAMENTOS DO DECRETO, VIOLANDO OS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E DA ESSENCIALIDADE ASSEGURADOS NO ART. 155, § 2º, DA CARTA MAGNA DE 1988. PROCEDÊNCIA DA ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, "B", DA LEI 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. DECISÃO UNÂNIME. (Arguição de Inconstitucionalidade n. 2008.017.00021, Órgão Especial, Des. Jose Mota Filho, DJ de 20/10/2008).

Não obstante a esperteza peculiar aos argumentos trazidos, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais entende de maneira diversa, é o que se conclui de vários julgados, como o abaixo colacionado, de relatoria do Desembargador Moreira Diniz (MS 1.0024.04.307035-8/002):

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE – INTERPRETAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 155, PARÁGRAFO 2º, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - Da interpretação do disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República, extrai-se que a seletividade na fixação das alíquotas do ICMS é uma faculdade conferida ao legislador, e não, como acontece com o IPI, uma obrigação imposta ao mesmo, conforme determinado pelo artigo 153, inciso parágrafo 3º, inciso I, da Constituição Federal. (Mandado de Segurança 1.0024.04.307035-8/002, Des. Moreira Diniz, DJ de 14/09/2005).

Recentemente, o ex-presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministro Gilmar Ferreira Mendes, manifestou-se sobre o tema, em sede de suspensão de segurança e, ao que tudo indica, o Pretório Excelso deverá ser instigado a se manifestar acerca da constitucionalidade das alíquotas, tendo em vista a grande repercussão que o assunto ganha a cada dia, sobretudo no Estado do Rio de Janeiro. Transcreve-se abaixo a decisão mencionada:

SS 4178 / RJ - RIO DE JANEIRO  
SUSPENSÃO DE SEGURANÇA  
Relator(a): Min. Presidente  
Julgamento: 22/04/2010

Decisão Proferida pelo(a)

Min. GILMAR MENDES

Publicação

DJe-076 DIVULG 29/04/2010 PUBLIC 30/04/2010

Trata-se de pedido de suspensão de segurança formulado pelo Estado do Rio de Janeiro, com a finalidade de sustar os efeitos das liminares e dos acórdãos concessivos de segurança prolatados pelo Tribunal de Justiça do mencionado ente estadual, nos autos dos MS nº 2009.004.00829 (7ª Câmara Cível), MS nº 2008.004.01359 (11ª Câmara Cível), MS nº 2008.004.1335 e MS nº 2005.004.00777 (12ª Câmara Cível), MS nº 2008.004.01549 (15ª Câmara Cível), MS nº 2009.004.00791 e MS nº 2009.004.00976 (17ª Câmara Cível), MS nº 2009.004.00705 (19ª Câmara Cível), AI nº 2009.002.45426 (6ª Câmara Cível), mediante os quais se suspendeu a exigibilidade do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e sobre o serviço de telecomunicações naquilo em que excedesse a alíquota de 18% (dezoito por cento). Segundo o relato da petição inicial, diversas empresas impetraram mandados de segurança e interpuseram agravos de instrumento perante o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro para afastar a incidência da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), referente ao ICMS sobre os serviços de telecomunicações e de fornecimento de energia elétrica. Sustentavam as impetrantes que a fixação da alíquota nesse percentual seria abusiva, por violar o art. 155, § 2º, III, da CF/88 (princípio da seletividade). O Tribunal estadual concedeu as seguranças nos Mandados de Segurança n.ºs 2009.004.00829, 2008.004.01359, 2008.004.1335, 2005.004.00777, 2008.004.01549, 2009.004.00791, 2009.004.00976, 2009.004.00705, e Agravos de Instrumento nº 2009.002.45426. Decido. A base normativa que fundamenta o instituto da suspensão (Leis nº 12.016/09, 8.437/92, 9.494/97 e art. 297 do RI-STF) permite que a Presidência do Supremo Tribunal Federal, a fim de evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, suspenda a execução de decisões concessivas de segurança, de liminar ou de tutela antecipada, proferidas em única ou última instância, pelos tribunais locais ou federais, quando a discussão travada na origem for de índole constitucional. Assim, é a natureza constitucional da controvérsia que justifica a competência do Supremo Tribunal Federal para apreciar o pedido de contracautela, conforme a pacificada jurisprudência desta Corte, destacando-se os seguintes julgados: Rcl-AgR 497, Rel. Carlos Velloso, DJ 6.4.2001; SS-AgR 2.187, Rel. Maurício Corrêa, DJ 21.10.2003; e SS 2.465, Rel. Nelson Jobim, DJ 20.10.2004. (...) Nos mandados de segurança originários, discute-se a aplicação do princípio da seletividade, previsto no art. 155, §2º, III, da Constituição Federal. Não há dúvida, portanto, de que a matéria discutida na origem reveste-se de índole constitucional. (SS4178/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 30/04/2010)

É notório que o ICMS é o imposto de maior arrecadação no país envolvendo diversos interesses políticos, haja vista ser responsável por boa parte do custeamento das atividades estatais. No entanto, acima de qualquer desses interesses está a tutela dos direitos e garantias individuais. Tais direitos devem prevalecer sobre as análises meramente econômicas do Direito.

No caso em tela, não se pode olvidar que a diminuição da alíquota incidente sobre a energia elétrica causaria uma considerável redução na arrecadação da receita derivada estatal. Todavia, tal evento não pode impor-se sobre a salvaguarda da Constituição da República e dos direitos fundamentais. Do contrário, estar-se-ia prestigiando uma conduta inconstitucional do Estado em face dos reais desígnios da Carta Magna e dos limites ao poder de tributar.

Deve-se ter em consideração que a eventual redução da receita e a conseqüente minoração da arrecadação pública tem como causa o próprio ato arbitrário do Estado, ao não respeitar os dispositivos constitucionais pertinentes, com o escopo, exclusivamente, de saciar sua insaciável sede arrecadatória. Desta forma, uma decisão favorável à Fazenda Pública violaria o princípio geral de direito segundo o qual ninguém pode se beneficiar da própria torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

Quando se fala em erros ligados a impostos como o ICMS, fala-se também em enormes vultos de dinheiro, haja vista a amplitude do tributo. Sendo assim, a decisão pela manutenção das alíquotas por razões meramente econômicas incentivar a exação arbitrária e excessiva, pois o Estado saberá, desde logo, que não haverá conseqüências em relação à transposição dos limites ao poder de tributar, em decorrência da ordem e da economia pública.

A questão em análise, sem dúvidas, é complexa. Contudo, é sabido que uma norma aparentemente inconstitucional precisa ser apreciada aos olhos dos preceitos constitucionais para que, em uma interpretação conforme a Constituição, ela possa ser ajustada, consistindo em uma declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução do texto.

#### 4.3 POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO JUDICIAL

Considerada inconstitucional a alíquota de ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica, esta poderá ser objeto de questionamento judicial por meio da ação de repetição de indébito.

A Jurisprudência, coerente com a tese de que a relação processual deve ser instaurada entre as mesmas partes da relação material, tem considerado o consumidor de energia elétrica como parte ilegítima para pleitear a restituição do



imposto, ou seja, no pólo passivo figurará o contribuinte de fato. (Resp 983.814/MG, Rel. Min. Castro Meira, J. em 4/12/2007).

Tal entendimento impede que o contribuinte de fato, isto é, aquele que arca com o pagamento do tributo, possa pleitear sua restituição. Estará, ainda, igualmente impedido de propor qualquer outra ação contra a Fazenda Pública visando a não incidência dessa alíquota abusiva, visto que, o contribuinte do imposto é a empresa fornecedora de energia e não o consumidor.

O Estado sabe de antemão, que o contribuinte do ICMS, empresa fornecedora de energia elétrica (art. 34, § 9º do ADCT e art. 9º, § 1º, II da LC nº 87/96), não iria ingressar em juízo para questionar um imposto que ela repassa com maior tranqüilidade para o consumidor, que não tem o direito de ação contra o fisco. Então, pergunta-se, qual o remédio jurídico para o consumidor que arca com o ônus de um imposto inconstitucional?

O art. 166 do CTN que assim dispõe:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (BRASIL, 1966)

Dessa forma, pode-se concluir que o texto sob exame conferiu o direito à repetição, em caráter exclusivo, a quem provar ter assumido o encargo financeiro do tributo. E essa prova está estampada na própria "conta de luz", onde consta a inclusão do valor do ICMS no preço final a ser pago pelo consumidor.

Se o consumidor tem o direito material, há de haver uma ação que o assegure. Essa ação é a de repetição. O CTN, pois, permite, excepcionalmente, que o consumidor, que não foi parte na relação material entre o fisco e contribuinte, pleiteie a restituição diretamente contra o fisco. Esse fato em nada prejudica o contribuinte de direito, que já recebeu por antecipação o valor do crédito tributário objeto de restituição. Esse posicionamento, na verdade, encontra respaldo em pelo menos um precedente jurisprudencial do STJ:

O consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato, e, portanto, parte legítima para demandar visando a inexigibilidade do ICMS sobre os valores relativos à demanda contratada de energia elétrica" (Resp nº 829490/RS, Rel. Min. Teori Albino Lavascki, DJU de 29-5-2006, p. 205).

É perfeitamente razoável e justa, sob todos os aspectos, a exceção aberta pelo art. 166 do CTN, que permite ao consumidor substituir o contribuinte no pólo ativo para pleitear diretamente da Fazenda o tributo inconstitucional economicamente suportado.

A alegação de que o acolhimento dessa tese ensejaria efeito multiplicador da lide, com milhares de consumidores batendo às portas do poder judiciário, além de não configurar um argumento jurídico, não tem respaldo na realidade atual em que há possibilidade de uma ação de natureza coletiva e também a edição de Súmula com efeito vinculante.

Pelo exposto, constata-se ser perfeitamente possível e até mesmo razoável que o contribuinte que arca com o ônus do pagamento do ICMS em sua conta de energia elétrica, pleiteie a restituição dos valores, por meio da ação de repetição de indébito.

## 5 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo diversos princípios que com variadas finalidades, dentre as quais se destaca a de concretizar os objetivos da República. Na seara tributária, surge o Princípio da Capacidade Contributiva com o escopo de concretizar o Princípio da Igualdade, bem como o desígnio constitucional de reduzir as desigualdades sociais (arts. 5º, *caput*, e 3º, III, da CRFB/88, respectivamente).

Quando se fala de ICMS, nasce o Princípio da Seletividade como forma de potencializar tais garantias, por se tratar de imposto indireto, no qual o ônus tributário é suportado pelo consumidor. Apesar de dificultadas as aferições das características pessoais do contribuinte de fato, não se pode dizer que há total inviabilização, uma vez que tal verificação poderá ser efetivada através de sinais de riqueza, a saber, o consumo de bens suntuários (alta capacidade econômica) ou essenciais (menor capacidade econômica).

Nesse contexto, nos moldes da teoria da hermenêutica constitucional propugnada por Luís Roberto Barroso (1996), a aplicação da seletividade impõe-se, haja vista que as regras constitucionais, tais como a esculpida no art. 155, § 2º, III, da CFBR/88, devem ser interpretadas conforme aos demais preceitos axiológicos contidos na própria Carta Magna. Assim, nenhuma norma deverá ser interpretada em si mesma, mas sim em conformidade com a ordem constitucional.

Impende destacar que o dispositivo acima mencionado possui redação defeituosa e necessita de reforma, no intuito de se garantir a harmonia do sistema jurídico. O vocábulo “poderá” deve ser substituído por “deverá” mediante emenda constitucional que em nada viola a garantia das chamadas cláusulas pétreas, por objetivar o aumento da tutela aos direitos individuais.

A essencialidade dos bens e serviços não pode ser deixada exclusivamente ao alvedrio do legislador de modo que, quando objetivamente violada, de acordo com os padrões de cada sociedade, deve o Judiciário, ao ser provocado, manifestar-se pela inconstitucionalidade da alíquota. Tal afronta poderá ser facilmente verificada através do critério de comparação entre os gravames erigidos e os respectivos bens.

Portanto, o dispositivo que violar o Princípio da Seletividade na determinação de alíquotas no âmbito do ICMS é inconstitucional. No caso da Energia Elétrica no Estado de Minas Gerais, é imprescindível a declaração de inconstitucionalidade do art. 42, I, “c”, do Decreto Estadual de Minas Gerais nº 43.080/2002, por patente violação às limitações ao poder de tributar, notadamente o Princípio da Capacidade Contributiva. O ICMS cobrado na energia elétrica inviabiliza, assim, o princípio da seletividade em sua essência, pois apesar de tal bem ser dotado de alto grau de essencialidade, ele é tributado com a alíquota mais severa dentre todas as estabelecidas naquele diploma legal.

## 6 REFERÊNCIAS

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Estudo do Imposto sobre produtos industrializados**. Revista de Direito Público. Vol. 11, 1970, PP 75/85.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BERGAMINI, Adolpho. **O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3134](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3134)>. Acesso em: 15 agosto 2010.

BRASIL. **Constituição da República**, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislacao/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>> Acesso em: 15nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 set. 1996.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Resp 1075717/RS**, Relator(a): Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 11/11/2008, DJ 02-12-2008 Acesso em: 26 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **SS 4178**, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Presidência, julgado em 22/04/2010, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755. Acesso em: 7 jun. 2010.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 5ª Ed. Coimbra: Livr. Almedina, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias**. Revista de Direito Tributário, nº. 17-18, RT, São Paulo. Ano de 1981. p. 51/56.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza F. **Repensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, pp.39-52; 63-113.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ED. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **ICMS incidente sobre a energia elétrica**. Jus Navigandi. Teresina, ano 12, n. 1909, setembro de 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11751>> Acesso em: 30 setembro. 2010.

MINAS GERAIS. **Processo nº 3070358-88.2004.8.13.0024**, Relator(a): Des. MOREIRA DINIZ, Quarta Câmara Cível, julgado em 25/08/2005, DJ 14-09-2005. Acesso em: 26 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 43.080**, de 13 de dezembro de 2002. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, 14 dez. 2002.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito Constitucional**. 2ª Ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1983. 4 t.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PUIG, Flavio. **A alíquota do ICMS e a segurança jurídica no direito tributário.** RevistaDialética de Direito Tributário nº 115 – São Paulo. Abril de 2005. p. 55/62.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. ver. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto.** Revista dos Tribunais vol. 651 – São Paulo. Janeiro de 1990. p. 7/15.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. **Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000**, Relator(a): Des. JOSÉ MOTA FILHO, Órgão Especial, julgado em 20/10/2008, DJ 05-11-2008. Acesso em: 26 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 42.191**, de 17 de novembro de 2000, Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 18 nov. 2000.

ROSA, José Roberto. **Guia prático do ICMS.** Apostila – Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo – Presidente Prudente. 2008.

SÃO PAULO. **Decreto nº 45.490**, de 30 de novembro de 2000, Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 01 dez. 2000.

TILBERY, Henry. **Direito tributário.** 10ª ed. São Paulo: IBDT e Resenha Tributária, 1980.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 11ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

YAMADA, Camila Barboza. **Princípio da seletividade e ICMS sobre energia elétrica. Efetivação do princípio da capacidade contributiva?** Jus Navigandi, Teresina, ano 15. N.2593, 7 agosto 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/17144>>. Acesso em: 15 agosto 2010.