

Insper

**INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa
LL.M em Direito Tributário**

FELIPE WENDT

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DA ALÍQUOTA DO ICMS APLICADO SOBRE
OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA.**

**São Paulo
2018**

FELIPE WENDT

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DA ALÍQUOTA DO ICMS APLICADO SOBRE
OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA.**

Trabalho de Conclusão de Curso para
aprovação no LLM em Direito Tributário do
Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro
Braga

Área de concentração: Direito Tributário

São Paulo
2018

Wendt, Felipe

O Princípio Da Seletividade Da Alíquota Do ICMS Aplicado Sobre Os Serviços De Telecomunicação E Energia Elétrica./

Felipe Wendt . – São Paulo, 2018.

Monografia (Pós-graduação Lato Sensu em direito Tributário– LLM) – Insper 2018.

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1. Tributário 2. Princípio da Seletividade 3. Essencialidade. 4. ICMS. 5. Inobservância.

FELIPE WENDT

**O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DA ALÍQUOTA DO ICMS APLICADO SOBRE
OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA.**

Trabalho de Conclusão de Curso para
aprovação no LLM em Direito Tributário do
Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro
Braga

DATA DE APROVAÇÃO: ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise de eventual inobservância do princípio da seletividade em função da essencialidade na fixação da alíquota do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações e energia elétrica, abordando de forma objetiva os principais aspectos que circundam a questão.

Nesse sentido, o tema é importante para determinar a possibilidade de intervenção do Poder Judiciário na hipótese de inobservância do princípio da seletividade em função da essencialidade, porque a jurisprudência nesse ponto ainda é vacilante, haja vista, que existem Tribunais de Justiça que se posicionam favoravelmente a intervenção e outros não, sendo que Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema, mais ainda não julgou o mérito da questão.

Por fim será abordado os aspectos processuais e constitucionais da aplicação da seletividade ao ICMS sobre serviços de comunicação e energia elétrica. E avaliar a legitimidade do contribuinte buscar perante o Poder Judiciário a declaração da transgressão ao princípio da seletividade em função da essencialidade.

Palavras-chave: Tributário. Princípio da Seletividade. Essencialidade. ICMS. Inobservância.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze possible non-observance of the principle of selectivity as a function of the essentiality in setting the ICMS (Brazilian state excise tax) tax rate on telecommunication and electric power services, objectively addressing the main aspects that surround the issue. In this sense, the issue is important to ascertain the possibility of intervention by the Judiciary in the event of non-compliance with the principle of selectivity in terms of essentiality, because the jurisprudence on this point is still hesitant, given that there are Courts of Justice that stand favorably the intervention and others not, and the Federal Supreme Court acknowledged the general repercussion of the issue, but has not yet judged the merits of the issue.

Finally, we will study the procedural and constitutional aspects of the application of ICMS(Brazilian state excise tax) selectivity over communication and electric energy services. In addition, evaluate the legitimacy of the taxpayer to seek before the Judiciary the declaration of transgression to the principle of selectivity in terms of essentiality.

Keywords: Tax. Principle of Selectivity. Essentiality. ICMS. Non-observance.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS.....	10
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	12
3.1. Princípio Capacidade Contributiva	13
3.2. Princípio da Seletividade	14
4. ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.	16
4.1 Obrigatoriedade do princípio da seletividade em função da essencialidade para o ICMS.	18
5. A ESSENCIALIDADE DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E FORNECIMENTO DE ENERGIA ELETRICA	21
6. COMPARATIVO ENTRE ALÍQUOTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS... 24	
7. SELETIVIDADE DO ICMS APLICADO SOBRE OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO.....	28
8. SELETIVIDADE DO ICMS APLICADA NAS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA.....	30
9. ASPECTOS PROCESSUAIS E CONSTITUCIONAIS DA APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE AO ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E ENERGIA ELETRICA.....	32
10. A LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO PARA SUSCITAR PERANTE O PODER JUDICIÁRIO EVENTUAL TRANSGRESSÃO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE..	39
11. CONCLUSÃO.	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	43

1. INTRODUÇÃO

O estudo do tema ora proposto desperta interesse por vários motivos, e o principal deles são os deletérios efeitos que a inobservância ao princípio da seletividade em função essencialidade em relação as prestações de serviços de telecomunicações e energia elétrica pode causar.

Isso porque, a tributação divorciada dessa diretriz constitucional sobrecarrega o valor das prestações de serviços de telecomunicações e fornecimento de energia elétrica, restringindo o acesso dos consumidores aos serviços, o que por via de consequência compromete uma série de garantias fundamentais, tais com, dignidade da pessoa humana, saúde, informação, cultura, educação, segurança, entre outras, para as quais as prestações de serviços de telecomunicações e energia elétrica são meio de acesso ou concretização.

Por outro lado, os consumidores que hodiernamente se propõem contratar prestações de serviços de telecomunicações e energia elétrica, tem suas garantias fundamentais comprometidas, pois, a carga tributária excessiva que incide nos serviços, comprometendo o mínimo necessário para garantir a sua subsistência digna, além de indevidamente solapar uma parcela do seu patrimônio.

Neste contexto podemos observar que os entes federados, não aplicam o princípio da seletividade em função da essencialidade na fixação da alíquota do ICMS, incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações e fornecimento de energia elétrica, apesar da notória aplicação da seletividade em diversas mercadorias.

Entretanto é inegável o papel essencial que as prestações de serviços de telecomunicações e concessionárias de energia elétrica desempenham no seio social, econômico, político e cultural, e o quão necessárias são para o progresso do País.

No bojo do estudo será demonstrado evidências de que as alíquotas do ICMS incidentes sobre as prestações de serviços de telecomunicações e fornecimento

de energia elétrica são significativamente superiores às aquelas aplicáveis a produtos supérfluos ou de consumo reprovável, num forte indicativo de que o princípio pode estar sendo violado pelos Estados brasileiros.

Foi realizado um levantamento das alíquotas de ICMS sobre serviços de telecomunicação e fornecimento de energia elétrica nos Estados de Rondônia, Santa Catarina, Goiás, Minas Gerais e Bahia para demonstrar que geralmente as alíquotas para esses serviços estão entre as maiores alíquotas aplicadas pelos Estados.

Por exemplo, o Estado de Rondônia aplica alíquota de ICMS sobre serviços de telecomunicação no percentual de 35% nominal, com aplicação do ICMS por dentro, o imposto real sobre a conta de telefone no Estado de Rondônia atinge o percentual de 53,85%, ou seja, o ICMS nesse estado representa mais da metade do valor pago pelos consumidores finais.

Nesse sentido, a análise científica do tema é importante para determinar a possibilidade de intervenção do Poder Judiciário na hipótese de inobservância do princípio da seletividade em função da essencialidade, porque a jurisprudência nesse ponto ainda é vacilante, haja vista, que existem Tribunais de Justiça que se posicionam favoravelmente a intervenção e outros, como por exemplo, que entendem que a observância ao princípio está adstrita a esfera de discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo.

Com efeito, o objetivo final do trabalho apresentará a proposta de um estudo científico que visa certificar uma possível inobservância do princípio da seletividade em função da essencialidade e os seus reflexos jurídicos, e determinar os meios e modos para assegurar a efetividade da garantia constitucional e a tutela do consumidor/contribuinte de fato.

Além disso, a proposta se mostra necessária para afirmar o caráter peremptório do princípio da seletividade em função da essencialidade, para evitar que os Estados e o Distrito Federal façam tabula rasa dessa diretriz constitucional tão importante para garantir a justiça tributária e mitigar os nefastos efeitos da tributação sobre consumo.

2. BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS

O ICMS, foi criado com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que autorizou os entes federados a instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Anterior a Constituição Federal de 1988, impostos com semelhança ao ICMS, surgiu em 1899, intitulado imposto de consumo com a promulgação da Lei nº 25, de 30 de dezembro de 1891.

Posteriormente, o imposto sobre consumo constou expressamente na Constituição Federal de 1934 e mantida pelas Constituições de 1937 e 1946, sendo que nestas legislações o imposto de consumo, dada a sua natureza econômica, era um tributo de competência privativa a União.

Cumprir destacar que na Constituição de 1946, segundo Tavares, ocorreu a primeira manifestação da seletividade sobre impostos indiretos, impondo a legislação infraconstitucional afastar a incidência do imposto sobre consumo das mercadorias definidas como indispensáveis.¹

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 18, foi instituído o ICM ou Imposto Sobre a Produção e a Circulação, originalmente de competência dos municípios. Entretanto, em 1966 o Ato Complementar n. 31, determinou que a participação dos municípios em 20% (vinte por cento) sobre a arrecadação do ICM, destinando os 80% (oitenta por cento) aos Estados.

A essência do ICM foi mantida com a promulgação da Constituição de 1967, que estabeleceu a competência dos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes com alíquota uniforme para todas as mercadorias.

¹ TAVARES, Eduardo Sobral. Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária. São Paulo: Editora Lumen Juris, p. 154

Com advento da reforma Constitucional de 1988, ocorrem grandes alterações no sistema tributário nacional, sendo uma das mais importantes a criação do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

Positivado pela Constituição, os Estados e o Distrito Federal têm a competência de instituir e majorar as alíquotas, podendo ainda a Lei Ordinária Estadual dispor sobre substituição tributária, obrigação tributária acessórias e as penalidades decorrentes do inadimplemento das obrigações principais e acessórias.

Entretanto a Constituição Federal deu atenção especial a regra-matriz do ICMS, enumerando princípios e algumas medidas as quais devem ser observados pelos Estados e Distrito Federal, como isenções e não incidência, questões de alíquota e definições a acerta de regulamentação, tornando o ICMS o imposto com maior numero de dispositivos na Constituição Federal.

Apenas em 1996 foi promulgada Lei Complementar n. 87, conhecida como Lei Kandir, com a finalidade de regular o artigo 146, III, da CF/88 tratando sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

Portanto atualmente a aplicação do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, deve obedecer aos preceitos constitucionais, a Lei Complementar 87/1996, as legislações estaduais e convênios do ICMS, sendo este último aplica-se apenas quando os entes federados o aderem.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Segundo Luís Eduardo Schoueri², no Direito Tributário, os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas frutos de pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador.

Sobre o tema, vale trazer ainda à colação os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.³

Portanto em matéria tributária a Constituição Federal apresenta regras e princípios jurídico-tributários que funcionam como enérgicos obstáculos ou limitações ao poder de tributar. Estas restrições, dirigidas ao Estado-Fisco, revelam-se um verdadeiro Estatuto do Contribuinte.

Entre os inúmeros princípios elencados na Constituição Federal, para estudo do tema, devemos analisar o princípio da Capacidade Contributiva e da Seletividade.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6 Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p.289

³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 748.

3.1. Princípio Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é um potencial de contribuição do contribuinte com os gastos públicos, com base em pressupostos econômicos e sociais, tendo a natureza jurídica de princípio.

O § 1º do artigo 145 da Constituição Federal dispõe que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Em decorrência do texto constitucional, o princípio da capacidade contributiva é um valor de igualdade de tributação, sendo um critério de distribuição de carga tributária.

Portanto, para muitos doutrinadores, o princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, entre eles cita-se Regina Helena Costa:

A igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um sub princípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.⁴

A capacidade contributiva, além disso, é um princípio limitador à incidência tributária, onde busca-se a preservação do mínimo existencial do contribuinte e do não confisco.

Partindo dessa premissa constitucional os impostos não podem ser antieconômicos, não podendo inviabilizar o desenvolvimento da atividade econômica do país.

Portanto é necessário graduar o tributo de acordo com as capacidades existentes em cada sujeito, assim há dois critérios para graduar a incidência do tributo: a progressividade das alíquotas sobre a base de cálculo, que são aplicados aos

⁴ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

tributos sobre renda e patrimônio e; a seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto, aplicado aos tributos sobre consumo como o ICMS e IPI.

Portanto a seletividade é uma forma de concretizar o princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos indiretos, visando dar efetividade ao mandamento de justiça fiscal.

3.2. Princípio da Seletividade

O Princípio da Seletividade preceitua que a tributação deve ser aplicada de forma diferenciada, conforme a qualidade do que é objeto da tributação, aplicando alíquotas diferentes para produtos diferentes.

A Constituição Federal impôs como critério para a seletividade a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, e portanto, presume-se que os produtos supérfluos são adquiridos por aqueles que detém maior capacidade contributiva.

Sobre a seletividade Roque Antônio Carrazza leciona que:

O princípio da seletividade tem por escopo fornecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária (...).⁵

Portanto, em relação aos impostos indiretos, que se caracterizam por sua forma regressiva, podem ser atenuados pela aplicação da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou serviços, sendo um princípio que visa a implementação da justiça fiscal.

Eduardo Sobral Tavares sobre a aplicação da seletividade em relação aos impostos indiretos, de forma brilhante discorre que:

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16 ed. rev. e am. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 98.

Diante da indeterminação provisória do contribuinte de fato, já que é impossível conhecê-lo de antemão, antes do momento do ato de consumo (ato voluntário de troca), e considerando que é ele que sofre a imposição econômica do tributo (pois desembolsa a quantia para o pagamento), optou a sistemática tributária pela visualização da capacidade econômica através dos bens econômicos por ele adquiridos⁶

Portanto, para Tavares podemos presumir que os contribuintes mais pobres, em geral, adquirem produtos classificados como essenciais (ex. arroz, feijão), enquanto que os contribuintes mais ricos, adquirem com maior frequência bens supérfluos.

Em suma, de acordo com os preceitos constitucionais, o princípio da seletividade, tem aplicabilidade tanto ao IPI, quanto ao ICMS. Entretanto os textos da norma constitucional não são idênticos em relação aos dois tributos, sendo, necessário verificar a interpretação e aplicabilidade da norma referente ao assunto.

⁶ TAVARES, Eduardo Sobral. Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária. São Paulo: Editora Lumen Juris, p. 105

4. ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE.

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), que é de competência dos Estados e do Distrito Federal e tem como característica predominante a finalidade fiscal, foi criado com a promulgação da Constituição Federal de 1988 que em seu artigo 155, II:

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;

Aires Barreto assinala, ante as normas do artigo 155, II da Constituição que:

Assim, a criação e a exigência desse imposto, pelos Estados e pelo Distrito federal, está delimitada por este arquétipo constitucional da sua respectiva hipótese de incidência, ante a qual impõe-se concluir que, além de tributar as operações relativas à circulação de mercadorias e as importações de bens, destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, os Estados e o Distrito Federal só poderão instituir imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação.⁷

O ICMS tem função predominantemente fiscal, sendo uma fonte de receita expressiva para os Estados e o Distrito Federal. Entretanto, este tributo do mesmo modo é utilizado para função extrafiscal.

A função extrafiscal é estabelecida pela Constituição Federal, que permite que o tributo seja seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

⁷ BARRETO, Aires. ICMS e ISS – Estremação da Incidência. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 71. São Paulo: Dialética, 2001 p. 7/8.

Seguindo os preceitos constitucionais, os entes federados podem observar critérios seletivos na aplicação das alíquotas do ICMS, tributando bens considerados essenciais em observância da dignidade da pessoa humana com alíquotas menores, tornando-os mais acessíveis, e bens supérfluos com alíquotas maiores, por seu caráter dispensável.

A legislação do ICMS, estabeleceu que o imposto é devido pela aplicação de uma determinada alíquota à base de cálculo, que é o valor da operação ou da prestação de serviço.

Portanto, o mecanismo de aplicação da Seletividade ao ICMS, pode ser pelo manejo das alíquotas do imposto ou pela redução da sua base de cálculo do produto ou serviço.

Sobre essa alternatividade cabe transcrever o entendimento de Regiane Binhara Esturilo:

Mas se para o fim de determinar o valor do tributo são utilizadas duas variáveis, a base de cálculo e a alíquota, duas seriam as maneiras de promover a seletividade dos impostos em referência. Uma a partir da variação da base de cálculo, mediante acréscimos ou reduções/deduções, mantendo estável a alíquotas. Outra maneira é fazer variar a alíquota para o fim de seccionar produtos, mercadorias e/ou serviços⁸

Para aplicação do princípio da seletividade quanto a diferenciação das alíquotas ou base de cálculo do ICMS, a essencialidade da mercadoria ou serviço é o critério a ser estabelecido.

Deste modo, os bens e serviços essenciais a sociedade, devem ser tributados de forma branda, ao passo que os produtos de consumo restrito ou supérfluos, deve-se aplicar alíquotas maiores.

Não há uma definição na Constituição Federal que prevê quais bens ou serviços são essenciais, porém, encontra-se vinculada a bens e serviços

⁸ ESTURILO, Regina Binhara. A seletividade no IPI e no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p 100

indispensáveis e básicos para a vida das pessoas. Sobre o tema Humberto Ávila discorre:

“Essencial” significa algo que é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem.⁹

Assim, a aplicação da seletividade de alíquota ou base de cálculo em função da essencialidade do produto, esquadrinha ao favorecimento dos menos favorecidos e preservar a capacidade contributiva de cada indivíduo.

4.1 Obrigatoriedade do princípio da seletividade em função da essencialidade para o ICMS.

Conforme exposto anteriormente, o princípio da seletividade em função da essencialidade opera de forma a impor aos legisladores a atribuição de um gravame tributário mais ameno, quanto mais necessário for o bem sujeito ao imposto. Nesse sentido poderá José Eduardo Soares de Mello:

“A finalidade dessa diretriz 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.”¹⁰

Assim, verifica-se que o referido princípio é um instrumento precípuo que se propõe a garantir a justiça social e tributária, pois, é uma forma de permitir o acesso de todos os consumidores aos bens de primeira necessidade e, conseqüentemente, reduzir o impacto tributário sobre os consumidores menos favorecidos, mitigando os calamitosos efeitos inerentes a tributação sobre o consumo.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014, p.380

¹⁰ MELLO, José Eduardo Soares de. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 211.

A doutrina não é uniforme quanto a aplicação do princípio da seletividade em relação ao ICMS, pois o artigo 155, § 2º, III, aduz que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. ”

O doutrinador José Eduardo Soares de Melo, entende como uma faculdade dos Estados e Distrito Federal, ao dizer que: “constitui princípio constitucional a ser rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e de modo permitido no caso de ICMS”.¹¹No mês sentido, Sacha Calmo afirma que a seletividade no ICMS é facultativa.¹²

Hugo Brito de Machado, entende que apesar do ICMS ser um imposto de natureza eminentemente arrecadatório e, de acordo com a Constituição Federal a aplicação da seletividade é facultativa, entretanto, o ICMS pode ser utilizado para funções extrafiscais através da seletividade, e assim, entende o autor que prevendo a legislação estadual a aplicação de alíquotas menores para determinados produtos ou serviços essenciais, a seletividade passa a ser obrigatória.¹³

Já, em contraposto Roque Antonio Carrazza¹⁴, se manifesta expressamente pela obrigatoriedade de sua observância:

“ Convém salientarmos, desde logo, que, ao nosso ver, este singelo ‘poderá’ equivale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’. Não está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.

Ademais, quando a Constituição confere a uma pessoa política um ‘poder’, ela, ipso facto, lhe impõe um ‘dever’. É por isso que costuma falar que as pessoas políticas têm poderes deveres (Celso Antônio Bandeira de Mello).

No mesmo sentido, o autor Adolpho Bergamini, segue o raciocínio de Carrazza:

¹¹ MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 264.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navaro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 410.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14. Ed. Ver. Atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 1998. P. 268

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16 ed. rev. e am. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 361.

Afilio-me a este último posicionamento. O termo poderá realmente deve ser interpretado como deverá, porquanto a Constituição Federal, ao traçar as regras do Sistema Tributário Nacional, não propõe recomendações aos entes tributantes, mas determinações cogentes a eles.¹⁵

Seguindo a linha de raciocínio dos doutrinadores, comungo da opinião que Constituição Federal valoriza o ICMS com um instrumento extrafiscal, devendo as operações com mercadores e prestações de serviços serem tributadas com base na seletividade em função da essencialidade. Ademais, a norma Constitucional não pode ser considerada como uma mera sugestão, pois se assim o fosse, a seletividade perderia seu caráter de princípio constitucional.

¹⁵ BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume I. 3 ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015, p. 54.

5. A ESSENCIALIDADE DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E FORNECIMENTO DE ENERGIA ELETRICA

Essencialidade é um substantivo, que significa caráter do que é essencial, já o significado de essencial: que é imprescindível; muito necessário o que não pode ser deixado de lado ou ignorado; fundamental.¹⁶

Com base nos significados do termo, classifica-se como essenciais as mercadorias e serviços indispensáveis à subsistência e, a dignidade da pessoa humana, sendo claramente um pressuposto para um padrão de vida, no mínimo, justo.

Especificamente, quanto a energia elétrica, é notória a sua essencialidade, pois sem o acesso a essa fonte, a subsistência humana fica extremamente limitada.

A energia elétrica é a principal fonte de luz, calor e força utilizada no mundo moderno, proporcionando conforto, bem-estar, segurança e lazer a todos.

Além disso, é inegável que a eletricidade é uma das maiores descobertas da humanidade, sendo ela responsável pelo impulso do desenvolvimento humano a partir do século XIX.

Sobre a importância da energia elétrica cabe citar MACHADO, que aduz:

Sem energia elétrica não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal. Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência se questionar a essencialidade da energia elétrica.¹⁷

Da mesma forma, os serviços de telecomunicação desempenha um papel importante, cumpre mencionar que sem o serviço de energia elétrica é praticamente impossível o acesso aos serviços de comunicação.

¹⁶ <https://www.dicio.com.br/essencial/>

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, no. 62, 2000, p. 74.

No que tange aos serviços de telecomunicações, pode-se apontar duas grandes fases de seu desenvolvimento; o surgimento com a invenção do telefone no século XIX, e em um segundo momento, com a criação da internet na década de 60.

As redes de telecomunicações foram um dos grandes propulsores da globalização, propiciando acesso de informações e troca de dados ou informações em tempo real entre pessoas em todo o mundo. Portanto, atualmente é um serviço imprescindível para todos. Nesse sentido, são convenientes as palavras de BERGAMINI:

Não há atualmente, quem duvide que os serviços de comunicação se afiguram essenciais a vida moderna. De fato, na sociedade atual, marcada pelo (ágil) divulgação da informação, a humanidade seria subjugadas pelo caos em pouco tempo se não fossem os serviços de comunicação. Basta pensar como seria a vida hodierna sem internet, telefonia e sistemas fac-similes. Negócios não seriam devidamente formalizados, o que influenciaria direta ou indiretamente não só na macroeconomia, mas também na micro.

A própria Constituição Federal, em decorrência da essencialidade dos serviços de energia elétrica e telecomunicação, concedeu a União em relação aos mencionados serviços a competência para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, portanto os serviços de fornecimento de energia elétrica e telecomunicação tem *status* de serviços públicos.¹⁸

Necessário enfatizar, no Brasil há lei ordinária que defina que os serviços de telecomunicação e fornecimento de energia elétrica são serviços essenciais e indispensáveis para a população, trata-se da Lei de Greve (Lei 7.783/1989), que em seu artigo 10 aduz:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

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

(...)

¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988, Art. 21, XI e XII alínea b.

VII - telecomunicações;

Ante ao exposto, pode-se afirmar que os serviços de telecomunicação e de fornecimento de energia elétrica são serviços essenciais ou fundamentais para a população, e por ostentar essa característica, o ICMS incidente sobre esses serviços deveriam ser diferenciados e minorados.

6. COMPARATIVO ENTRE ALÍQUOTAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS.

Para um estudo adequado da aplicação do princípio da seletividade da alíquota do ICMS, aplicado sobre os serviços de telecomunicação e energia elétrica, foi realizado um levantamento comparativo das alíquotas aplicadas a diversos produtos e serviços nos Estados de Rondônia, Santa Catarina, Goiás, Minas Gerais e Bahia.

TABELA 1 - ICMS RONDÔNIA¹⁹

DESCRIÇÃO BENS OU SERVIÇOS	ALÍQUOTAS DO IMPOSTO
Transporte Aéreo Interestaduais	4%
Ouro e Pedras Preciosas	9%
Animais Vivos, Carnes e Peixes Resfriados	12%
Feijão, Farinha de Trigo, açúcar, sal, óleo de soja	12%
Operações ou Prestações Interestaduais	12%
Alíquotas básica ou genérica	17,5%
Energia Elétrica	17% a 20%
Gasolina e Álcool	26%
Armas e munições	25% + 2% = 27%
Perfumes e Cosméticos	25% + 2% = 27%
Serv. de comunicação, exceto os serv. de telef.	25% + 2% = 27%
Cervejas	29%+ 2% = 31%
Cigarros, Charutos e Tabaco	32%+ 2% = 34%
Serviços de Telefonia	35%
bebidas alcoólicas, exceto cervejas	37% + 2% = 39%

No Estado de Rondônia, a alíquota do ICMS referente ao fornecimento de energia elétrica é de 17% (dezessete por cento), para classe residencial de consumo até 220 Kwh, industrial e rural, e de 20% (vinte por cento) para as demais classes. Há ainda, uma divisão no Estado entre serviço de telefonia com alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) e outros serviços de comunicação com alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

¹⁹ RONDONIA. Lei nº 688, de 27 de dezembro de 1996. Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. <<https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/L96-688%20-%20consolidada%20-%20L15-3756.pdf>> . Acesso em: 3 de set. 2018.

TABELA 2 - ICMS SANTA CATARINA²⁰

DESCRIÇÃO BENS OU SERVIÇOS	ALÍQUOTAS DO IMPOSTO
Serv,de comunicação dest. ao incentivo de Telemarketing	7%
Feijão, Farinha de Trigo, açúcar, sal, óleo de soja	12%
Transporte Rodoviário	12%
Veículos automotores	12%
Alíquotas básica ou genérica	17%
Energia Elétrica	12% a 25%
Gasolina e Álcool	25%
Armas e munições	25%
Perfumes e Cosméticos	25%
Cervejas e Demais Bebidas Alcoólicas	25%
Cigarros, Charutos e Tabaco	25%
Serviços de Telefonia e comunicação	25%

Referente a tabela de ICMS do Estado de Santa Catarina, as alíquotas de operações com energia elétrica são de 12% (doze por cento) no consumo domiciliar até os primeiros 150 kWh, produtores rurais e cooperativas rurais na parte que não exceder a 500 kWh, e de 25% (vinte e cinco por cento) para as demais operações.

TABELA 3 - ICMS GOIAS²¹

DESCRIÇÃO BENS OU SERVIÇOS	ALÍQUOTAS DO IMPOSTO
Feijão, Farinha de Trigo, açúcar, sal, óleo de soja	12%
Gás natural ou liquefeito de petróleo para uso doméstico	12%
Absorvente higiênico; papel higiênico; pasta dental;	12%
Alíquotas básica ou genérica	17%
Perfumes e Cosméticos	17% + 2% = 19%
Óleo Diesel	18%
Energia Elétrica	12% a 29%
Cervejas de malte, inclusive chope.	25% + 2%= 27%
Serviços de Comunicação	25% + 2%= 27%

²⁰ SANTA CATARINA. Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm#se%C3%A7ao_unico_04>. Acesso em: 3 de set. 2018.

²¹ GOIAS. Lei Nº 11.651, de 26 de Dezembro De 1991, institui o Código Tributário do Estado de Goiás. <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_hm/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 3 de set. 2018.

Gasolina	28% + 2%=30%
----------	--------------

A alíquota de ICMS no Estado de Goiás, incidente sobre energia elétrica, são de 12% (doze por cento) para consumo em estabelecimentos rurais, 25% (vinte e cinco por cento) para residência atendida por circuito monofásico e cujo consumo mensal não exceda a 80 kwh, e de 27% (vinte sete por cento) com adicional de 2% (dois por cento), referente ao Fundo de Erradicação da Pobreza, para as demais operações.

TABELA 4 - ICMS MINAS GERAIS²²

DESCRIÇÃO BENS OU SERVIÇOS	ALÍQUOTAS DO IMPOSTO
Serviços de Transporte Aéreo	12%
Feijão, Farinha de Trigo, açúcar, sal, óleo de soja	12%
Medicamentos	12%
Veículos automotores	12%
Alíquotas básica ou genérica	18%
Armas e Munições	25% + 2%= 27%
Cervejas e chopes alcoólicos	23% + 2%=27%
Serviços de Comunicação	27%
Energia Elétrica	12% a 30%
Gasolina	30%

No Estado de Minas Gerais, a alíquota do ICMS sobre operações com energia elétrica é de 12% (doze por cento), para produtores rurais, 25% (vinte cinco por cento) para classe comercial e, de 30% (trinta por cento) para classe residencial.

TABELA 5 - ICMS BAHIA²³

DESCRIÇÃO BENS OU SERVIÇOS	ALÍQUOTAS DO IMPOSTO
Arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha	7%
Gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino	7%

²² MINAS GERAIS. Lei nº 6.763, de 26 de Dezembro De 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_02.htm#art12>. Acesso em: 3 de set. 2018.

²³ BAHIA. Lei nº 7.014 de 04 de Dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496_comnotas.pdf>. Acesso em: 3 de set. 2018.

Veículos automotores	12%
Alíquotas básica ou genérica	18%
Bebidas Alcoólicas	25%
Perfumes e Cosméticos	25%
Energia Elétrica	25%
Serviços de Comunicação	26%
Gasolina	28%
Operação com armas e munições	38%

Em relação ao Estado da Bahia, a alíquota de ICMS sobre energia elétrica é igual para todas as classes, entretanto a base de cálculo da operação é reduzida em 52% (cinquenta e dois por cento) quando destinado a classe industrial, rural e atividade hoteleira é de 32% (trinta e dois por cento) e para consumo de órgãos da administração pública federal.

7. DA SELETIVIDADE DO ICMS APLICADO SOBRE OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO.

É patente que as prestações de serviços de telecomunicações são serviços públicos essenciais, para tanto, basta lembrarmos que o significativo desenvolvimento econômico, social, político e cultural experimentado por todo o mundo nas últimas décadas, se deve em grande parte a telecomunicações, que permitiram a difusão de informações e a integração de pessoas em todas partes do mundo em tempo real.

Contudo, as tabelas de ICMS, expostas anteriormente, dos Estados de Rondônia, Santa Catarina, Goiás, Minas Gerais e Bahia, os serviços de telecomunicações são tributados a uma alíquota entre 26% (vinte seis por cento) até 35% (trinta e cinco por cento), com aplicação do ICMS por dentro, o imposto real sobre a conta de telefone no Estado de Rondônia (35%) atinge o percentual de 53,85%, ou seja, o ICMS nesse estado representa mais da metade do valor pago pelos consumidores finais.

Da análise da Tabela 1, referente ao ICMS do Estado de Rondônia, pode-se observar que o legislador estadual aplica o princípio da seletividade em função da essencialidade para diversos produtos que considera essenciais como: Transporte aéreo (4%), ouro e pedras preciosas (9%), produtos inclusos na cesta básica (12%).

Já a alíquota básica ou genérica no Estado, é de 17,5% (dezessete e meio por cento), e produtos considerados supérfluos são tributados com as seguintes alíquotas: armas e munições (27%), perfumes e cosméticos (27%).

Nessa toada, utilizando-se os métodos de comparação da aplicação de alíquotas de ICMS em diversos produtos nos cinco estados analisados, conclui-se que, para os serviços de telecomunicação não é aplicado o princípio da seletividade em função da essencialidade, apesar de sua aplicação pelos Estados sobre outros produtos.

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo, ao Estado é facultado optar por fixar alíquotas seletivas de ICMS, porém, uma vez optado por tal sistema, este obrigatoriamente tem de seguir o critério da essencialidade.

[...] a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.²⁴

Partindo dessa premissa, as alíquotas de ICMS dos Estados em relação aos serviços de telecomunicação, jamais poderiam ser superiores a alíquota geral ou genérica, e em face a sua atual essencialidade, deveria o legislador estadual aplicar tais alíquotas sobre produtos da cesta básica que geralmente sofrem tributação menos ou mais(?) gravosa.

Nesse sentido cabe citar o ilustre professor Luís Eduardo Shoueri:

Causa estranheza, daí, que se tribute a energia elétrica de modo mais elevado que outros itens, tendo em vista que seu consumo é imprescindível. No mesmo sentido, a telefonia pré-paga, hoje item de consumo generalizado, não justifica tributação acentuada. No mais das vezes, o que se encontra é uma tributação baseada em critérios de conveniência, não de justiça.²⁵

Dessa forma, os Estados descumprem o mandamento constitucional que impõe a seletividade, em busca de um aumento ou manutenção de sua arrecadação, sem levar em conta a essencialidade que os serviços de telecomunicação desempenham no cotidiano.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS, em: Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética. 2000, p. 71 e 72

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6 Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 421.

8. SELETIVIDADE DO ICMS APLICADA NAS OPERAÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA.

Indubitável que a energia elétrica é um serviço essencial para a sociedade. Desde as classes mais desfavorecidas até as mais ricas não teriam condições dignas de vida.

Por ostentar essa característica essencial, o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica deveria ser diferenciado, minorado em obediência ao princípio da seletividade.

Ocorre que da análise comparativa entre alíquotas aplicadas em diversos produtos e serviços nos Estados de Rondônia, Santa Catarina, Goiás, Minas Gerais e Bahia, nota-se a inobservância do legislador estadual as premissas constitucionais da seletividade e da essencialidade.

Como exemplo, o Estado de Minas Gerais estabelece alíquota do ICMS sobre operações com energia elétrica de 30% (trinta por cento) para classe residencial. Contudo, estabelece alíquotas de 12% (doze por cento), para produtores rurais, 25% (vinte e cinco por cento) para classe comercial.

Já para produtos considerados essenciais, é estabelecido uma alíquota de 12% (doze por cento), quais sejam, produtos da cesta básica (arroz, feijão, sal etc.), medicamentos, transporte aéreo e veículos automotores.

É de se ficar estupefato que bens considerados supérfluos como: armas, munições e cervejas sofrem a incidência de uma alíquota total de 27% (vinte e sete por cento), ou seja, alíquota abaixo da que se refere ao fornecimento de energia elétrica para classe residencial.

Vale observar que, em todos os Estados as alíquotas de ICMS sobre operações com energia elétrica são maiores as alíquotas básicas ou genérica, e portanto os Estados não observam o princípio da seletividade em função da essencialidade em relação a energia elétrica.

Cumprir mencionar, que em todos os Estados, ocorre uma diferenciação das alíquotas do ICMS nas operações com energia elétrica e, em alguns Estados é estabelecido critério de consumo de kWh, ou tipo de atividade, como é o caso de produtores rurais, residencial, industrial ou comercial.

No entanto, segundo Bergamini, os contribuintes, tanto de alta renda como os de baixa renda, precisam igualmente consumir energia elétrica para se manter e, sobre esse enfoque, a energia elétrica é sempre essencial. Nesse sentido cita-se:

No Estado de Minas Gerais há um agravante em relação a São Paulo e Rio de Janeiro. Segundo o art. 41, I, c, do RICMS/MG, a alíquota aplicável às operações envolvendo energia elétrica destinado ao consumo residencial não é de 25%, mas de 30%, o que revela um ônus tributário ainda maior.

Ocorre que a energia é sempre essencial, independentemente da quantidade consumida, ou mesmo se ela (energia elétrica) 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, Rio de Janeiro ou Minas Gerais.²⁶

Igualmente não parece justo e isonômico, que haja tamanha discrepâncias das alíquotas em decorrência do tipo de consumidor final ou quantidade consumida, como é o caso do Estado de Minas Gerais, alcançando a diferença de 18% (dezoito por cento) entre a maior alíquota utilizada, referente a um serviço extremamente essencial à sociedade.

Destarte, reconhecido que os Estados aplicam a seletividade em função da essencialidade ao estabelecer a alíquotas sobre diversos produtos, deve-se aplicar tal princípio sobre as operações de energia elétrica.

²⁶ BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume I. 3 ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2015, p. 63.

9. ASPECTOS PROCESSUAIS E CONSTITUCIONAIS DA APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE AO ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA.

Conforme demonstrado, as alíquotas de ICMS aplicáveis aos serviços de telecomunicação e fornecimento de energia elétrica, em regra, são mais altas, em total discrepância à regra matriz que instituiu o ICMS.

Em decorrência da inobservância do princípio da seletividade em função da essencialidade da alíquota de ICMS sobre serviços de telecomunicação e energia elétrica, os contribuintes finais, ingressam judicialmente para obter declaração de inconstitucionalidade de dispositivos que fixam alíquota do ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações; e a inexigibilidade dos tributos nesta qualidade cobrados, bem como o direito de submeter o tributo a uma alíquota menor.

Porém, diversos Tribunais de Justiça, tem julgado improcedente os pedidos dos contribuintes, como é o caso do TJSP, que em Arguição de Inconstitucionalidade, entendeu que a norma constitucional não impõe um dever ao legislador ordinário, mais uma faculdade discricionária a adoção da seletividade em função da essencialidade do ICMS, conforme atesta a ementa abaixo:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – Art. 34, § 1º, itens "4", "b", e "8", da Lei Estadual nº 6.374/89 – Alíquota de ICMS incidente na prestação de serviços de energia elétrica e de comunicação – Arguição de violação do princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, porque, no cotejo entre a essencialidade do objeto da tributação e a alíquota fixada, não observado o princípio da razoabilidade, limitador da discricionariedade do legislador – Essencialidade dos serviços que não autorizaria tributação em patamar mais elevado (alíquota de 25%), enquanto serviços supérfluos recebem taxaço em menor percentual (12%) – INCONSTITUCIONALIDADE não configurada – Norma constitucional que não impõe dever ao legislador ordinário, senão faculta a discricionária adoção da seletividade, "em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" – POSSIBILIDADE de adoção de alíquotas diferenciadas relativamente aos mesmos serviços, como os de energia elétrica (objeto do pleito inicial), segundo critérios discricionários próprios, ainda considerando a essencialidade dos serviços sujeitos à tributação – Consumo de energia

elétrica por conta residencial "que apresente consumo mensal acima de 200 KWh" taxado pela alíquota de 25%, enquanto o consumo inferior a esse patamar está sujeito à alíquota menor, de 12% – Percentual menor para a conta residencial mensal de menor consumo que, é de entender, leva em consideração o caráter essencial do serviço para residências menores, em contraposição a outras, de maiores dimensões e equipadas com maior quantidade de aparelhos eletrodomésticos e eletrônicos – Aspecto da questão que permite compreender (sem prejuízo da mesma essencialidade) incidente a progressividade tributária, "que na dicção do art. 145, § 1º, da Carta Constitucional, será adotada sempre que possível nos impostos, de modo a compatibiliza-lo com a capacidade tributária do contribuinte" – IMPOSSIBILIDADE, ademais, de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, e assim interferir na discricionariedade assegurada pela Carta Maior ao legislador ordinário, "com o juízo de oportunidade e conveniência pertinente à atividade regulatória do Estado – Arguição de inconstitucionalidade rejeitada.²⁷

Seguindo a decisão anterior, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina ao julgar o Recurso de apelação cível (processo n. 2014.072566-2)²⁸ declarou: “inexiste ofensa ou inconstitucionalidade passível de retirar do mundo jurídico a aplicação de alíquotas diferenciadas, em razão da essencialidade do serviço ou da mercadoria”, conferidas pela legislação de Santa Catarina.

Já o Tribunal de Justiça de Minas Gerais em diversos julgados, o qual se destaca a apelação cível n. 1.0153.14.005867-5/001²⁹, entende-se que a competência para decidir sobre os critérios de imposição tributária cabe exclusivamente ao Administrador, sem qualquer possibilidade de ingerência do Judiciário por respeito ao princípio constitucional da separação dos Poderes.

²⁷ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade 0041018-45.2016.8.26.0000; Relator: João Carlos Saletti. São Paulo 8 de mar. 2017 <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI003IDP80000>>. Acesso em: 7 de set. 2018.

²⁸ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 2014.072566-2. Relator: Desembargador Paulo Ricardo Bruschi. Florianópolis 28 de abr. de 2015. <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/buscaForm.do#resultado_ancora>. Acesso em: 7 de set. 2018.

²⁹ MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1.0153.14.005867-5/001, Relator: Desembargador. Belizário de Lacerda. Belo Horizonte 3 de jul de 2018. <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0153.14.0058675%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 7 de set. 2018.

Ressaltando, que admita que o fornecimento de energia elétrica é um serviço essencial, não se pode impor ao Estado que sua cobrança seja efetuada por alíquota seletiva, sob pena de se infirmar a faculdade constitucionalmente posta.

Todavia, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia tem entendimento sedimentado que, apesar da seletividade ser considerado facultativo quanto ao ICMS, uma vez adotado o ICMS seletivo, tal seletividade deverá obrigatoriamente ocorrer de acordo com o grau de essencialidade das mercadorias e serviços. Assim é o entendimento:

EMENTA: APELAÇÕES CÍVEIS SIMULTÂNEAS. AÇÃO ORDINÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM NÃO ACOLHIDA. PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA AFASTADA. ICMS. ALÍQUOTA SOBRE OS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE ADOTADO PELO ESTADO DA BAHIA. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 155, §2º, III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE NA FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA. PARÂMETRO DA ESSENCIALIDADE DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS INOBSERVADO. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA GENÉRICA DE 17%. PROVIMENTO PARCIAL DO APELO INTERPOSTO PELO ESTADO DA BAHIA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS A MAIOR, NÃO DEFERIDO NA SENTENÇA RECORRIDA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ENCARGO SUPORTADO. IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROVIMENTO PARCIAL DO APELO INTERPOSTO PELO AUTOR.

1- De início afasta-se a preliminar de ilegitimidade ativa ad causam, uma vez que na qualidade de contribuinte de fato, possui a empresa Recorrente a legitimidade para questionar a exigibilidade do ICMS.

2- De outra sorte, afasta-se a preliminar de nulidade da sentença, haja vista inexistir qualquer equívoco na fundamentação do Magistrado de 1º grau, que demonstrou a ilegalidade na aplicação de alíquota máxima para os serviços essenciais de energia elétrica e telecomunicações. Ademais, não há que se falar em carência de motivação, haja vista que a sentença se encontra devidamente fundamentada, tendo a parte dispositiva guardado reciprocidade com a sua fundamentação.

3- Segundo a Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, III, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Em que pese o mencionado princípio ser considerado facultativo quanto ao

ICMS, uma vez adotado o ICMS seletivo, tal seletividade deverá obrigatoriamente ocorrer de acordo com o grau de essencialidade das mercadorias e serviços.

4- Depreende do exame do caso que embora tenha sido adotado pelo Estado da Bahia, o princípio da seletividade através da instituição de diversas alíquotas, não fora o mesmo aplicado em função da essencialidade dos produtos e serviços, tendo em vista que para serviços essenciais como os de telecomunicação e energia elétrica, submeteu-se a cobrança de alíquota de 25%, revelando-se, na hipótese, manifesta inconstitucionalidade.

5- De outra sorte, importa salientar que embora os serviços de comunicação e de energia elétrica, sejam considerados, de extrema essencialidade, não podem ser equiparados, como decido em primeira instância, ao mesmo grau dos produtos que compõem a cesta básica, cuja alíquota está fixada em 7% no art. 51, inciso I, "a", do Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA) e art. 15, inciso I, da Lei Estadual n. 7.014/96.

6- Nessa diapasão, restando indevida a aplicação da alíquota máxima de 25%, nem a mínima de 7%, revela-se razoável a aplicação da alíquota genérica de 17%, prevista no art. 50, inciso I, da Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA) e art. 15, inciso I, da Lei Estadual n. 7.014/96.

7- Quanto ao apelo interposto pela Autora, do exame do caso em tela, seguindo o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, para que seja acolhido o pleito de compensação do tributo, faz-se necessária a demonstração de que não houve o repasse do encargo tributário a terceiros, o que, in casu, não restou comprovado nos autos, impondo-se a manutenção da sentença recorrida nesse ponto.

8- De outro modo, observando-se o grau e zelo do profissional, e levando-se em consideração o §4º do artigo 20 do Código de Processo Civil, concede-se provimento parcial ao recurso para fixar a verba honorária em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

9-REJEITAM-SE AS PRELIMINARES ARGUIDAS E, NO MÉRITO, DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO AO APELO interposto pelo ESTADO DA BAHIA, para adotar a alíquota geral, fixada em 17%, prevista no art. 15 da Lei Estadual n. 7.014/96 e no art. 50, inciso I, do Decreto n. 6.284/97 (RICMS/BA), bem como, DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO AO APELO DO AUTOR, para fixar os honorários advocatícios em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).³⁰

³⁰ BAHIA. Tribunal de Justiça. Apelação n. 0115540-35.2010.8.05.0001. Relator Daisy Lago Ribeiro Coelho. Salvador 12 de dez. 2013. <<http://www2.tjba.jus.br/jurisprudencianet/index.wsp>> Acesso em: 7 de set. 2018.

Em decisão análoga, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro julgou procedente, por unanimidade, a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000, considerando que a legislação impugnada viola os princípios da seletividade e essencialidade assegurados no artigo 155, § 2º da Constituição Federal, cujo aresto se transcreve:

ARGÜIÇÃO 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 ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, "B", DA LEI 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. DECISÃO UNÂNIME.³¹

Em pesquisa aos julgados do Superior Tribunal de Justiça, observar-se que a referida Corte não enfrentou o mérito, até porque a matéria demanda análise de violação de norma constitucional, e, eventuais recursos, quanto ao mérito, são direcionados ao Supremo Tribunal Federal por meio de recurso extraordinário.

Sobre o tema, o STF no Recurso Extraordinário n. 714.139³², reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional sobre alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do

³¹ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade nº 2008.017.000218. Relator: Desembargador. Jose Mota Filho. Rio de Janeiro 19 out. de 2008. <<http://www4.tjrj.jus.br/ejuris/ConsultarJurisprudencia.aspx>>. Acesso em: 7 de set. 2018.

³² BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>>. Acesso em: 8 de set. 2018.

princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, que esta cadastrada sob numero 745.

Cumpram ainda destacar o entendimento da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 634.457/RJ, manifestou-se favorável a tese da aplicação do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.³³

Em relação a repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 714.139, em favor do contribuinte, a Procuradoria Geral da República no bojo de seu parecer, recomendou a declaração de inconstitucionalidade da imposição de alíquota de ICMS sobre fornecimento de energia elétrica e serviço de telecomunicação, quando superiores a regra geral, por violar o princípio da seletividade em função da essencialidade dos serviços. Do parecer destaca-se o seguinte trecho:

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

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

³³ BRASILIA. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 634.457. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília 5 de ago. 2014. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626>>. Acesso em: 8 de set. 2018.

proporcionais à essencialidade, para impedir que sua definição seja permeada de subjetivismo.³⁴

Assim, o cenário jurisprudência perante os Tribunais de Justiça são conflitantes sobre a aplicação do princípio da seletividade em função sobre serviço de telecomunicação e energia elétrica. Entretanto, a discussão sobre o tema auferiu nova perspectiva com o reconhecimento da repercussão geral da matéria e, parecer da PGR; onde manifestou-se pela inconstitucionalidade da alíquota majorada sobre serviços de telecomunicação e energia elétrica, por ofensa ao princípio da seletividade.

³⁴ BRASILIA. Procuradoria Geral da República. Parecer n. 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR. Procurador: Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Brasília 16 de fev. 2015. < <https://www.conjur.com.br/dl/energia-telefonia-nao-podem-aliquota.pdf>>. Acesso em: 8 de set. 2018.

10. A LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO PARA SUSCITAR PERANTE O PODER JUDICIÁRIO EVENTUAL TRANSGRESSÃO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE.

O contribuinte de fato, é quem suporta o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga do tributo indireto é repassada, normalmente o consumidor final. Já o contribuinte de direito é aquele paga o imposto e mantém a relação pessoal e direta com o Estado.

Para o doutrinador Marcelo Fortes de Cerqueira, o contribuinte de direito é a pessoa legítima para pleitear o indébito de tributo:

No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.³⁵

O Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Nº 903.394-AL, havia sedimentando que contribuinte de fato não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito", por não integrar a relação jurídica tributária pertinente, com base nesse precedente alguns Tribunais, declaravam a ilegitimidade do consumidor final de serviços de telecomunicação e energia elétrica para questionar norma referente a ICMS.³⁶

No entanto, o contribuinte de fato tem o real interesse na relação jurídica-tributária, por assumir o ônus do custo tributário. Sobre o assunto bravamente discorre o doutrinador Alberto Vellozo Machado:

³⁵CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, p.391

³⁶BRASILIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 903394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília 26 de abr. de 2010. < <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-icms-energia-eletrica.pdf>>. Acesso em: 8 de set. 2018

Ocorre, no entanto, que revela ao mundo dos fatos, igualmente, nos impostos indiretos, por exemplo, a ciência que os contribuintes de direito não sofrem a diminuição patrimonial a que alude o conceito de sujeito passivo de GERALDO ATALIBA, ou, se conhecem alguma diminuição patrimonial, está é dividida com o consumidor final de seus bens ou serviços, o qual receberá, certamente, no preço que pagar, a respectiva transferência de carga fiscal.³⁷

Especificamente em relação a legitimidade ativa do consumidor final para demandar em juízo contra a cobrança do ICMS, que está embutido na conta de energia elétrica e telefone o STJ, no Recurso Especial Nº 1.299.303-SC, em repercussão geral, relativizou a ilegitimidade do consumidor final, para os casos dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, pois segundo o Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitara embates desgastantes e, que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos. É imprescindível a citação de trecho do acórdão:

Sem dúvida, no caso das concessionárias do serviço público, diante de tudo o que foi dito acima, entendo que a legitimidade do consumidor final permanece. Decidir de forma diversa impede qualquer discussão, por exemplo, sobre a ilegalidade – já reconhecida neste Tribunal Superior – da incidência do ICMS sobre a demanda "contratada e não utilizada", contrariando as normas que disciplinam as relações envolvidas nas concessões de serviço público. Isso porque, volto a afirmar, em casos como o presente, inexistente conflito de interesses entre a Fazenda Pública, titular do tributo, e as concessionárias, que apenas repassam o custo tributário à tarifa por força do art. 9º, §§ 2º e 3º, da Lei n. 8.987/1995.

Também reitero a norma do art. 7º, inciso II, da Lei n. 8.987/1995, igualmente reproduzida, que garante ao usuário do serviço público o direito de defender os seus interesses diante do Estado concedente e da concessionária, preservando os princípios da ampla defesa e do acesso ao Poder Judiciário.³⁸

³⁷ MACHADO, Alberto Vellozo. O Destinatário Efetivo da Tributação e os Mecanismos para Proteção do seu Produto. MARINS, James; MARINS, Glácia Vieira (Coord). Processo Tributário Administrativo e Judicial. Curitiba: Juruá Editora, 2017 p. 69.

³⁸ BRASILIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303-SC. Relator: Cesar Asfor Rocha. Brasília 8 de ago. de 2012. < <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-legitimidade-contribuinte.pdf>. Acesso em: 9 de set. 2018

Por conseguinte, apesar da norma geral conferir ao contribuinte de direito a legitimidade para exigir judicialmente a restituição do imposto devido, quando se tratar de serviços prestados por meio de concessionárias de serviços publico, o consumidor final detém legitimidade para suscitar transgressão ao principio da seletividade em função da essencialidade.

11. CONCLUSÃO.

De acordo com a Constituição Federal o princípio da seletividade, tem aplicabilidade tanto ao IPI, quanto ao ICMS. Ocorre que os textos da norma constitucional, não são idênticos aos dois tributos, pois em relação ao ICMS a norma constitucional preceituou que este tributo “poderá ser seletivo”, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

A conjugação do verbo poder, no futuro do presente, para uma parte da doutrina e jurisprudência deu margem para que os Estados observassem ou não os critérios de seletividade na aplicação das alíquotas do ICMS.

Entretanto a Constituição Federal ao permite que o tributo seja seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, concedeu ao ICMS uma função extrafiscal, para que os Estados tributem bens considerados essenciais em observância da dignidade da pessoa humana.

Com base nessas premissas, os bens e serviços essenciais a sociedade, devem ser tributados moderadamente, ao passo que os produtos de consumo restrito ou supérfluos, deve-se aplicar alíquotas maiores, pois a norma Constitucional não pode ser considerada como uma mera sugestão, sob pena da seletividade perder seu caráter de princípio constitucional.

Tanto os serviços de Telecomunicações como os serviços de fornecimento de energia elétrica, são considerados essenciais, sendo que a inacessibilidade a esses serviços tem o deletério efeito de lesionar a dignidade da pessoa humana.

Todavia, ao comparar as alíquotas de diversos produtos e serviços, nos Estados de Rondônia, Santa Catarina, Goiás, Minas Gerais e Bahia, verifica-se que todos os Estados, aplicam alíquotas de ICMS sobre serviços de telecomunicação e energia elétrica acima da alíquota básica ou genérica, e muitas vezes sofre incidência de uma alíquota acima de 30% (trinta por cento), em total discrepância a regra matriz que instituiu o ICMS.

Cumprе mencionar que os Estados aplicam alíquotas menores a bens ou serviços considerados supérfluos em relação aos serviços de Telecomunicação e Energia Elétrica, causando agressão ao mandamento constitucional que impõe a Seletividade em função da essencialidade.

Ademais, todos os Estados analisados utilizam o critério da seletividade na instituição das alíquotas, para determinados produtos, como itens da cesta básica. Assim, uma vez feita a opção do legislador estadual pelo princípio da seletividade, passará, por lógica, a ser obrigatória a utilização do critério de comparação em virtude da essencialidade dos bens e serviços. Os mais essenciais deverão ser submetidos a alíquotas menores que as destinadas aos supérfluos.

Portanto, reconhecido que os Estados aplicam a seletividade em função da essencialidade ao estabelecer a alíquotas sobre diversos produtos, deve-se aplicar tal princípio sobre os serviços de telecomunicação e operações de energia elétrica.

Sobre o tema, apesar de controverso, nos Tribunais de Justiça e na Doutrina, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, manifestou-se favorável a tese da aplicação do princípio da seletividade como medida obrigatória em relação as alíquotas de ICMS aplicas sobre serviços de telecomunicação e energia elétrica, sendo que posteriormente o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional do tema, estando pendente de julgamento.

Entretanto chama atenção, o parecer da Procuradoria Geral da República, no processo de repercussão geral, onde manifesta-se pela inconstitucionalidade da norma estadual que não observou o critério da seletividade em função da essencialidade nas alíquotas de ICMS sobre nos serviços de telecomunicação e energia elétrica.

Assim, conforme entendimento sedimentado, o consumidor final, em relação aos serviços de energia elétrica e telecomunicação, por se tratar de concessão pública, detém a legitimidade para ingressar judicialmente.

Enfim, cabe ao consumidor final pleitear em juízo para obter a declaração incidental da inconstitucionalidade dos dispositivos da norma estadual que

impõe alíquotas majorada sobre operações com energia elétrica e telecomunicações em comparação a outros produtos e serviços, por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e seletividade em função da essencialidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BARRETO, Aires. ICMS e ISS – Estremação da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 71. São Paulo: Dialética, 2001.

BAHIA. Lei nº 7.014 de 04 de Dezembro de 1996. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496_comnotas.pdf>. Acesso em: 3 de set. 2018.

BAHIA. Tribunal de Justiça. Apelação n. 0115540-35.2010.8.05.0001. Relator Daisy Lago Ribeiro Coelho. Salvador 12 de dez. 2013. <<http://www2.tjba.jus.br/jurisprudencianet/index.wsp>> Acesso em: 7 de set. 2018.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Coleção Curso de Tributos Indiretos, Volume I. 3 ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1930-1939/constituicao-1934-16-julho-1934-365196-publicacaooriginal-1-pl.html>>. 14 ago. 2018.

BRASIL. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. 14 ago. 2018.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>>. 14 ago. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional Nº 18, de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>>. 14 ago. 2018.

BRASIL. Ato Complementar nº 31, de 28 de Dezembro De 1966. Dispõe sobre o imposto de circulação de mercadorias cobrado pelos Estados, extingue o pertencente aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-31-66.htm>. 14 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro De 1966. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> 25 ago. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm> 25 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 25, de 30 de Dezembro de 1891. Orça a receita geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercício de 1892, e da outras providencias. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-25-30-dezembro-1891-545783-publicacaooriginal-59165-pl.html>>. 25 ago. 2018.

BRASILIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>>. Acesso em: 8 de set. 2018.

BRASILIA. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 634.457. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília 5 de ago. 2014. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519626>>. Acesso em: 8 de set. 2018.

BRASILIA. Procuradoria Geral da República. Parecer n. 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR. Procurador: Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Brasília 16 de fev. 2015. <<https://www.conjur.com.br/dl/energia-telefonica-nao-podem-aliquota.pdf>>. Acesso em: 8 de set. 2018.

BRASILIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 903394/AL. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília 26 de abr. de 2010. <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-icms-energia-eletrica.pdf>>. Acesso em: 8 de set. 2018.

BRASILIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303-SC. Relator: Cesar Asfor Rocha. Brasília 8 de ago. de 2012. <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-legitimidade-contribuinte.pdf>>. Acesso em: 9 de set. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16 ed. rev. e am. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. 2010. Disponível em <<http://www.danileviczadvogados.com.br/?ir=artigos.mostrar&Id=19>>. Acesso em: 4 de set. 2018.

DICIO. <<https://www.dicio.com.br/essencial/>>. Acesso em: 3 de set. 2018.

ESTURILO, Regina Binhara. A seletividade no IPI e no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2008

GOIAS. Lei Nº 11.651, de 26 de Dezembro De 1991, institui o Código Tributário do Estado de Goiás. <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 3 de set. 2018.

LOMBARDI, Marcelle de Andrade; MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando (Orient.). *Incidência do ICMS na importação de mercadorias mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing)*. TCCP (Especialização em direito tributário) Insper: São Paulo, 2010. Acesso em: 28 de ago. 2018.

LOPEZ, Denise Martins V. Fernandez; TOSHIYUKI, Celina. Princípio da Seletividade para o ICMS. Tributação de Energia Elétrica. 2015. Disponível em: <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2091:principio-da-seletividade-para-o-icms-tributacao-de-energia-eletrica&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>. Acesso em: 28 de ago. 2018.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação da teoria sobre as regras do Direito e as regras dos jogos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 14. Ed. Ver. Atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, no. 62, p. 70-77, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, no. 62, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS, em: Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética. 2000, p. 71 e 72.

MACHADO, Alberto Vellozo. O Destinatário Efetivo da Tributação e os Mecanismos para Proteção do seu Produto. MARINS, James; MARINS, Glácia Vieira (Coord). Processo Tributário Administrativo e Judicial. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

MAIA, Thiago Nobre. Tributação Extrafiscal: A Seletividade Em Razão Da Essencialidade Como Critério Objetivo Para Definição Das Alíquotas Do ICMS. Revista de Direito Tributário Contemporâneo vol. 9/2017. São Paulo: Revista do Tribunais, 2017.

MELLO, José Eduardo Soares de. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2012.

MINAS GERAIS. Lei nº 6.763, de 26 de Dezembro De 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_02.htm#art12>. Acesso em: 3 de set. 2018.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1.0153.14.005867-5/001, Relator: Desembargador. Belizário de Lacerda. Belo Horizonte 3 de jul de 2018. <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0153.14.0058675%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 7 de set. 2018.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 4. Ed. Ver. Atual. E ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. Argüição de Inconstitucionalidade nº 2008.017.000218. Relator: Desembargador. Jose Mota Filho. Rio de Janeiro 19 out. de 2008. < <http://www4.tjrj.jus.br/ejuris/ConsultarJurisprudencia.aspx>>. Acesso em: 7 de set. 2018.

RONDONIA. Lei nº 688, de 27 de dezembro de 1996. Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. <<https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/L96-688%20-%20consolidada%20-%20L15-3756.pdf>> . Acesso em: 3 de set. 2018.

SANTA CATARINA. Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências.

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm#se%C3%A7ao_unico_04>. Acesso em: 3 de set. 2018.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 2014.072566-2. Relator: Desembargador Paulo Ricardo Bruschi. Florianópolis 28 de abr. de 2015. <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/buscaForm.do#resultado_ancora>. Acesso em: 7 de set. 2018.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade 0041018-45.2016.8.26.0000; Relator (a): João Carlos Saletti; São Paulo 8 de mar. 2017<<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI003IDP80000>>. Acesso em: 7 de set. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6 Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

SIMÕES. Argos Campos Ribeiro. *ICMS- Importação – proposta de reclassificação e suas aplicações*. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

TAVARES, Eduardo Sobral. Princípio da Seletividade e Essencialidade Tributária. Uma Perspectiva Liberatória. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Jures, 2016.