

Paulo Caliendo
Angelo Boreggio
João Ricardo Fahrion Nüske
Victoria Werner De Nadal
Orgs.



TAX MOOT

— B R A Z I L —

V TAX MOOT:

**Da seletividade das alíquotas do ICMS
na energia elétrica**



Editora Fundação Fênix

Rapidamente os *moots* conquistaram os corações e mentes dos estudantes e se institucionalizaram em eventos cada vez mais bem organizados. Talvez, ainda esteja para ser escrita a história destes, mas a lista de eventos significativos torna-se já longa e relevante: *Philip C Jessup (1960)*, *The European Law Moot Court Competition (1988)*, *Willem C Vis (1993)*, *Stetson Environmental Law (1997)*, *John Jackson WTO (2002)*, *Oxford Intellectual Property Law (2003)*, *International Criminal Court (2005)*, *Frankfurt Investment Arbitration (2007)*, *Price Media Law (2007)*, *Fletcher Insolvency (2016)*, *Foreign Direct Investment International Arbitration (2008)*, *Nuremberg (2014)*, dentre outros.

Os *moots* foram incorporados à tradição nacional e encantaram os estudantes com as suas características dinâmicas, de vigor nos debates e na construção de sofisticadas teorias jurídicas, para defender teses a favor e contra, em determinada questão jurídica disputada.

Coube a um grupo de estudantes, pesquisadores e professores idealistas organizar o primeiro *Moot* no Brasil em matéria tributária, na PUCRS, em 2017 (*I Tax Moot Brazil*), que rapidamente se espalhou pelo país e encantou por seu modelo inovador, inspirando outros *moots* regionais.

Encontrar, debater, competir.

Paulo Caliendo



Editora Fundação Fênix



V TAX MOOT BRAZIL:

Da seletividade das alíquotas do ICMS na energia elétrica

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet
Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira
Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto -PUCRS
Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB
Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP
Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ
Angélica Lucía Carlini – UNIP
Augusto Jaeger Júnior – UFRGS
Carlos Bolonha – UFRJ
Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru
Cláudia Lima Marques – UFRGS
Danielle Pamplona – PUCRS
Daniel Antônio de Moraes Sarmento - UERJ
Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR
Daniel Mitidiero - UFRGS
Denise Pires Fincato - PUCRS
Draiton Gonzaga de Souza - PUCRS
Eugênio Facchini Neto - PUCRS
Fabio Siebeneichler de Andrade - PUCRS
Fabiano Menke – UFRGS
Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP
Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS
Gabrielle Bezerra Sales Sarlet - PUCRS
Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER
Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB
Gisele Cittadino - PUC-Rio
Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR
Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP
Guilherme Camargo Massaú – UFPel
Gustavo Osna - PUCRS
Hermes Zaneti Jr
Hermilio Pereira dos Santos Filho - PUCRS
Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio
Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ
Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ

Laura Schertel Mendes
Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub
Luis Alberto Reichelt – PUCRS
Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior
Fellow na Harvard Kennedy School,
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porras Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro - Pontificia Universidad Católica del Peru
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo
Angelo Boreggio
João Ricardo Fahrion Nüske
Victoria Werner De Nadal

(Organizadores)

Luiza de Medeiros Trindade
Victoria Ferreira da Silva Maltchik
Vitória Tavares Della Valentina
Organização Executiva

V TAX MOOT BRAZIL



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2022

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –

[Http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR](http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR)



Série Direito – 45

Catálogo na Fonte

C574 V TAX MOOT BRAZIL [recurso eletrônico] : da seletividade das alíquotas do ICMS na energia elétrica / organizadores : Paulo Caliendo ... [et al.]. – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2022. 1301 p. : il. (Série Direito ; 45)

Demais Organizadores : Angelo Boreggio, João Ricardo Fahrion Nüske, Victoria Werner de Nadal.

Disponível em: <<http://www.fundarfenix.com.br>>

ISBN 978-65-81110-84-0

DOI <https://doi.org/10.36592/9786581110840>

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Caliendo, Paulo (org.)

CDD: 340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO

Paulo Caliendo..... 21

EQUIPE Nº 501

FAZENDA

João Victor Moreira da Rosa Silva

Jonas Correa Nunes Junior

Laura Fagundes

Maria Eduarda Oliveira da Silveira

Vicenzo Favero Goelzer..... 25

EQUIPE Nº 502

FAZENDA

André Ricardo Martins Marques dos Reis

Daniel Souza Silva de Carvalho

Edson Lago Vieira Júnior

Emilly Oliveira da Paixao

Ítalo Silva Brito

Jeone Cassio Simões Moraes

João Tonizza Pereira

Salatiel dos Santos de Jesus Cruz

Stela Santos Fiaes Vieira 53

EQUIPE Nº 504

FAZENDA

Bárbara Pereira Lattanzi

Bianca Siqueira de Santana

Brendon Almeida de Araújo

Caio Ricardo de Souza

Isis Jansen Moura

Lucas Matheus Vieira Rangel

Thais Morone Ramo 83

EQUIPE Nº 505

FAZENDA

Aline Akemi Soares Kavashita

Beatriz Lopes Marin

Emily Alves de Lima

Everton José Pereira

Lucas Roberto Trilha

Mateus Ikeda Mazaro

Matheus Tomé da Silva

Raphaella Bernardes Seixas 99

EQUIPE Nº 506**FAZENDA***Alice Sampaio Ferreira**Aline Moreno Costa**Bianca Neri Randam**Eferson Silva Santos**Flávia Andrade Barretto**Gustavo Caldas e Marinho**Larissa Gama da Silva**Letícia Pinheiro Soares**Mariana Silva Bastos**Nathália Fonseca Lima**Victor Andrey Bragança 129***EQUIPE Nº 506****FAZENDA***Anne Costa Bittencourt Andrade**Leonardo Pratali Camillo**Larissa Kelanny de Paula Estevam**Letícia de Miranda Camapum**Matteus de Oliveira Borelli 165***EQUIPE Nº 508****FAZENDA***Ana Clara Sabará**Anna Lidia Alexandre Gomes**Caroline Silva de Lacerda**Daniel Fernandes Galvão**Gustavo Delvaux Parma**Lorena Rodrigues Maciel**Paulo Alexandre da Costa Braga**Rodrigo Soares da Silva**Thais Salvina dos Santos 187***EQUIPE Nº 509****FAZENDA***Ana Carolina Lima Tunes**Davi da Silva Filho**Fernando Carneiro Roriz**Lya Brandão Cavallari de Oliveira**Maria Luiza Victoria Carvalho do Prado**Sérgio Augusto Barreiros Bittencour 217*

EQUIPE Nº 510**FAZENDA ESTADUAL***Allan Santana da Silva**Giovana Santos de Abreu**Rafael Silva Lobo**Valdir Geraldo Farias Junior 233***EQUIPE Nº 511****FAZENDA***Gabriel Paraizo Rodrigues**Luiz Eduardo Schafer Artigas**Miguel Carvalho da Silva Dias**Vitoria Schelbauer Trentin 247***EQUIPE Nº 512****FAZENDA***Ananda Raia Cabreira**André Felipe Milani**Thais da Silva Guimarães**Vinicius Cabral e Silva 281***EQUIPE Nº 513****FAZENDA***Ana Luiza de Oliveira Bauer**Augusto Rotondo**Hudson Coutinho Hilário**Kesia Bizerra de Jesus**Lara Marcon Michels**Leticia Machado de Assis**Lucas Gouvea Manoel Bitterbir**Vitor Pavani de Paula 311***EQUIPE Nº 514****FAZENDA***Ana Carolina Souza da Silva**Davi Lucena De Assunção Silva**Giulia Kohl Abdalla**Mariana Toledo Eulalio Dos Santos**Nicole Martendal Trotta**Renato Bulbarelli Valentini**Valentina Tamara Jalbut**Victor Klass 347*

EQUIPE Nº 515**FAZENDA***Ana Clara Fernandes Alves**Ana Luiza Baptista Pereira**Mariza de Souza Paiva**Raquel Luiza Borges Barbosa**Samuel de Castro Salles**Vivian Frade Guedes..... 369***EQUIPE Nº 516****FAZENDA***Ana Carolina Vianna da Silva**Gabriella Teixeira Campos**Jaqueline de Oliveira Batista**Mateus Pertile**Tales Cavalli Rodrigues da Silva**Vinicius de Camargo Rivera 397***EQUIPE Nº 517****FAZENDA***Alessandra Gonçalves da Fonseca**Camila Campos Ribeiro de Siqueira**Carlos Henrique Jesus de Souza**Flavia Gomes Santolin Perim**Gabriella Mena Ogusuku**Guilherme Carneiro Magalhães**Hélio Pinto da Silva Junior**Júlia Cardoso Bernardes Pires**Lucas Cunha Do Valle Poubel**Tainá Campos Rabelo 413***EQUIPE Nº 518****FAZENDA***Beatriz Bahia Machado Tude**Breno Duarte Magalhães**Caroline Martinez Carreiro Nobre**Hilas Ramos de Freitas**Jade Rischard Sales**Jennifer Karolyne Oliveira dos Santos Ruiz**Mariana Gordiano Morgan**Marina Hage de Queiroz**Nicolas Miranda Scippa**Sérgio Victor Mendes Alcântara 441*

EQUIPE N. 519**FAZENDA***Ana Carolina Ziede Leal**Bruna Larissa Carvalho de Sousa**Enrico e Carpena Ferreira Correa de Barros**João Gabriel Pinheiro Machado Barros**Johann Kraetzig Martins**Jorge Ricardo da Silva Júnior**Lucas Armani Tomazi**Marcos Vinicius Rolin dos Santos..... 467***EQUIPE Nº 520****FAZENDA***Aline Diatczuk de Almeida Dias**Astrid Lydia Kather Gabriel**Cristiano Taverni Alves de Lima**Eduarda Conceição Scheffer**Gabriel Alexandre Silva da Silva**João Carlos Moretto**Maria Eduarda Leite de Oliveira**Thayná Strapasson 497***EQUIPE Nº 521****FAZENDA***Adélia Beatriz Lima Oliveira**Ana Lais de Lima Ribeiro**Gabriel Araújo Sobral**Gabriela Correa de Araújo Moury Fernandes**Gabriela Inojosa Afora**Isadora Godoy Luso de Lucena**João Victor Montenegro Costa Maranhão**Julia Travassos de Albuquerque e Melo Beltrão**Larissa Almeida Santos Azevedo 525***EQUIPE 522****FAZENDA***Alberto Missrie**Débora Santos da Conceição Ferraz**Nara Cristina e Silva Rezende 543*

EQUIPE Nº 523**FAZENDA***Breno Antonio Navarro Bernardes Silva**Davi de Arruda Mello Teixeira**Eduardo Fernandes Alves dos Santos**Gabriel Pereira Lima**Fernando Luís Barroso da Silva Filho**Flavio Gomes Jacinto Junior**Hugo Crispim de Araujo**Lauren Thais Petter**Lucas de Carvalho Franco**Vinícius de Paula Pimenta Salgado..... 569***EQUIPE Nº 524****FAZENDA***Anderson Augusto Mestre Pires Ferreira**José Ventura Lacerda Júnior**Vicente Carlos da Silva Neto**Yana Cavalcanti Rodrigues de Lima..... 593***EQUIPE Nº 525****FAZENDA***Caroline Druzian Bazzo**Gabriel Siviero Dal Ponte**Lorenzo Bianchin**Lucas Maciel Bernardes**Marcelo Bitencourt**Stefanie Turatti**Vinicius Utz Pessota 615***EQUIPE Nº 528****FAZENDA***Isabella Regina Do Amaral Schio**João Pedro Ferreira De Castro Maia**Lara Soares Do Carmo**Mariane Lima Duarte**Melissa Zacarias De Oliveira**Victoria Pagnosi Guimarães**Vitor Goulart De Castro**Wesley Jordão Bezerra..... 639*

EQUIPE Nº 501**CONTRIBUINTE***João Victor Moreira da Rosa Silva**Jonas Correa Nunes Junior**Laura Fagundes**Maria Eduarda Oliveira da Silveira**Vicenzo Favero Goelzer..... 653***EQUIPE Nº 502****CONTRIBUINTE***André Ricardo Martins Marques dos Reis**Daniel Souza Silva de Carvalho**Edson Lago Vieira Júnior**Emilly Oliveira da Paixao**Ítalo Silva Brito**Jeone Cassio Simões Moraes**João Tonizza Pereira**Salatiel dos Santos de Jesus Cruz**Stela Santos Fiaes Vieira 677***EQUIPE Nº 504****CONTRIBUINTE***Bárbara Pereira Lattanzi**Bianca Siqueira de Santana**Brendon Almeida de Araújo**Caio Ricardo de Souza**Isis Jansen Moura**Lucas Matheus Vieira Rangel**Thais Morone Ramo 707***EQUIPE Nº 505****CONTRIBUINTE***Aline Akemi Soares Kavashita**Beatriz Lopes Marin**Emily Alves de Lima**Everton José Pereira**Lucas Roberto Trilha**Mateus Ikeda Mazaro**Matheus Tomé da Silva**Raphaella Bernardes Seixas 729*

EQUIPE Nº 506**CONTRIBUINTE***Alice Sampaio Ferreira**Aline Moreno Costa**Bianca Neri Randam**Eferson Silva Santos**Flávia Andrade Barretto**Gustavo Caldas e Marinho**Larissa Gama da Silva**Letícia Pinheiro Soares**Mariana Silva Bastos**Nathália Fonseca Lima**Victor Andrey Bragança 755***EQUIPE Nº 506****CONTRIBUINTE***Anne Costa Bittencourt Andrade**Leonardo Pratali Camillo**Larissa Kelanny de Paula Estevam**Letícia de Miranda Camapum**Matteus de Oliveira Borelli 787***EQUIPE Nº 508****CONTRIBUINTE***Ana Clara Sabará**Anna Lidia Alexandre Gomes**Caroline Silva de Lacerda**Daniel Fernandes Galvão**Gustavo Delvaux Parma**Lorena Rodrigues Maciel**Paulo Alexandre da Costa Braga**Rodrigo Soares da Silva**Thais Salvina dos Santos 819***EQUIPE Nº 509****CONTRIBUINTE***Ana Carolina Lima Tunes**Davi da Silva Filho**Fernando Carneiro Roriz**Lya Brandão Cavallari de Oliveira**Maria Luiza Victoria Carvalho do Prado**Sérgio Augusto Barreiros Bittencourt 847*

EQUIPE Nº 510**CONTRIBUINTE***Allan Santana da Silva**Giovana Santos de Abreu**Rafael Silva Lobo**Valdir Geraldo Farias Junior 873***EQUIPE Nº 511****CONTRIBUINTE***Gabriel Paraizo Rodrigues**Luiz Eduardo Schafer Artigas**Miguel Carvalho da Silva Dias**Vitoria Schelbauer Trentin 893***EQUIPE Nº 512****CONTRIBUINTE***Ananda Raia Cabreira**André Felipe Milani**Thais da Silva Guimarães Vinicius Cabral e Silva 923***EQUIPE Nº 513****CONTRIBUINTE***Ana Luiza de Oliveira Bauer**Augusto Rotondo**Hudson Coutinho Hilário**Kesia Bizerra de Jesus**Lara Marcon Michels**Leticia Machado de Assis**Lucas Gouvea Manoel Bitterbir**Vitor Pavani de Paula 953***EQUIPE Nº 514****CONTRIBUINTE***Ana Carolina Souza da Silva**Davi Lucena De Assunção Silva**Giulia Kohl Abdalla**Mariana Toledo Eulalio Dos Santos**Nicole Martendal Trotta**Renato Bulbarelli Valentini**Valentina Tamara Jalbut**Victor Klass 987*

EQUIPE N° 515**CONTRIBUINTE***Ana Clara Fernandes Alves**Ana Luiza Baptista Pereira**Mariza de Souza Paiva**Raquel Luiza Borges Barbosa**Samuel de Castro Salles**Vivian Frade Guedes..... 1011***EQUIPE N° 516****CONTRIBUINTES***Ana Carolina Vianna da Silva**Gabriella Teixeira Campos**Jaqueline de Oliveira Batista**Mateus Pertile**Tales Cavalli Rodrigues da Silva**Vinicius de Camargo Rivera 1043***EQUIPE N° 517****CONTRIBUINTE***Alessandra Gonçalves da Fonseca**Camila Campos Ribeiro de Siqueira**Carlos Henrique Jesus de Souza**Flavia Gomes Santolin Perim**Gabriella Mena Ogusuku**Guilherme Carneiro Magalhães**Hélio Pinto da Silva Junior**Júlia Cardoso Bernardes Pires**Lucas Cunha Do Valle Poubel**Tainá Campos Rabelo 1053***EQUIPE N° 518****CONTRIBUINTE***Beatriz Bahia Machado Tude**Breno Duarte Magalhães**Caroline Martinez Carreiro Nobre**Hilas Ramos de Freitas**Jade Rischard Sales**Jennifer Karolyne Oliveira dos Santos Ruiz**Mariana Gordiano Morgan**Marina Hage de Queiroz**Nicolas Miranda Scippa**Sérgio Victor Mendes Alcântara 1083*

EQUIPE Nº 519**CONTRIBUINTE***Ana Carolina Ziede Leal**Bruna Larissa Carvalho de Sousa**Enrico e Carpena Ferreira Correa de Barros**João Gabriel Pinheiro Machado Barros**Johann Kraetzig Martins**Jorge Ricardo da Silva Júnior**Lucas Armani Tomazi**Marcos Vinicius Rolin dos Santos..... 1107***EQUIPE Nº 520****CONTRIBUINTE***Aline Diatczuk de Almeida Dias**Astrid Lydia Kather Gabriel**Cristiano Taverni Alves de Lima**Eduarda Conceição Scheffer**Gabriel Alexandre Silva da Silva**João Carlos Moretto**Maria Eduarda Leite de Oliveira**Thayná Strapasson 1139***EQUIPE 521****CONTRIBUINTE***Adélia Beatriz Lima Oliveira**Ana Lais de Lima Ribeiro**Gabriel Araújo Sobral**Gabriela Correa de Araújo Moury Fernandes**Gabriela Inojosa Afora**Isadora Godoy Luso de Lucena**João Victor Montenegro Costa Maranhão**Julia Travassos de Albuquerque e Melo Beltrão**Larissa Almeida Santos Azevedo 1171***EQUIPE Nº 522****CONTRIBUINTE***Alberto Missrie**Débora Santos da Conceição Ferraz**Nara Cristina e Silva Rezende 1191*

EQUIPE Nº 523**CONTRIBUINTE***Breno Antonio Navarro Bernardes Silva**Davi de Arruda Mello Teixeira**Eduardo Fernandes Alves dos Santos**Gabriel Pereira Lima**Fernando Luís Barroso da Silva Filho**Flavio Gomes Jacinto Junior**Hugo Crispim de Araujo**Lauren Thais Petter**Lucas de Carvalho Franco**Vinícius de Paula Pimenta Salgado..... 1211***EQUIPE Nº 524****CONTRIBUINTE***Anderson Augusto Mestre Pires Ferreira**José Ventura Lacerda Júnior**Vicente Carlos da Silva Neto**Yana Cavalcanti Rodrigues de Lima..... 1235***EQUIPE Nº 525****CONTRIBUINTE***Caroline Druzian Bazzo**Gabriel Siviero Dal Ponte**Lorenzo Bianchin**Lucas Maciel Bernardes**Marcelo Bitencourt**Stefanie Turatti**Vinicius Utz Pessota 1251***EQUIPE Nº 528****CONTRIBUINTE***Isabella Regina Do Amaral Schio**João Pedro Ferreira De Castro Maia**Lara Soares Do Carmo**Mariane Lima Duarte**Melissa Zacarias De Oliveira**Victoria Pagnosi Guimarães**Vitor Goulart De Castro**Wesley Jordão Bezerra..... 1279*

APRESENTAÇÃO

Uma ideologia arrebatou os corações dos estudantes das Universidades, no início do século XX, a doutrina cientificista do Direito. O jurídico passou a ser considerado a encarnação de um sistema organizado de normas jurídicas, ou melhor dizendo, de um todo caracterizado pela unidade, coerência e completude¹.

Não se trata de uma unidade material, tal como no jusnaturalismo; mas de uma unidade formal. Estabelecida sobre os ditames da hierarquia das normas. O sistema jurídico é coerente, ou seja, isento de antinomias. Se existirem duas normas incompatíveis, somente uma delas será válida e o recurso à hierarquia normativa irá nos socorrer a descobrir qual. O sistema será isento de lacunas, ou seja, completo. O coração da ideologia do positivismo é tomado pela ideia de certeza do Direito. O jurídico não é a vontade do soberano, sempre irascível e volúvel ou voluptuoso, como queiram. Tampouco dos arranjos parlamentares briguentos e superficiais. O Direito é algo certo, cognoscível, científico. Em um mundo confuso, tomado por arranjos políticos duvidosos, havia algo certo. Esse grande refúgio era o sistema jurídico, com a pureza de sua unidade, coerência e completude.

Radbruch irá formular as duas importantes teses da completude em sua obra Propedêutica da Filosofia do Direito: o juiz não pode criar o Direito e o juiz não pode se furtar a responder a uma questão controvertida. Decorrente desses dois postulados surge a noção de que a lei é despojada de lacunas.

Como se deve ensinar o Direito no reino da certeza, unidade e completude?

A resposta mais adequada seria mediante uma metodologia científica ou dogmática, ausente de dúvidas e contradições.

Esse modelo de estudo da lei se diferenciava completamente do padrão anterior de ensino, principalmente do estudo ativo que era o padrão clássico surgido nas escolas medievais.

Por incrível que pareça, a metodologia ativa possui muito a aprender com os clássicos debates originados na escolástica, sobre o ensino.

¹ Bobbio, Norberto. O Positivismo Jurídico: lições de Filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995, p. 207.

O ambiente universitário se tornou vívido e arrebatador com as disputas e debates escolásticos, fonte de atração das melhores mentes da Europa. O próprio Renascimento seria legatário desse sucesso de metodologia de ensino.

Lecionava Tomás de Aquino que a metodologia seguia um roteiro determinado: (i) fixação do problema (*utrum*), determinação dos pontos de vista coincidentes (*videtur quod*), (iii) dissensos (*sed contra*) e (iv) solução (*respondeo dicendum*). Nos debates escolásticos, as *quaestinis disputatis* eram levadas a cabo por defendentes contra os *oponentes*. A este cabia a missão de opor-se aos argumentos dos defendentes. Este método vibrante, dinâmico e ativo nada se assemelhava ao asséptico e puro método ideológico do positivismo.

Não é de estranhar que os alunos do século XX encontraram nos debates em encontros estudantis (*moots*) a tenacidade que faltava em sala de aula. E assim passavam a se encontrar para "*debater e argumentar a favor e contra*".

Rapidamente os *moots* conquistaram os corações e mentes dos estudantes e se institucionalizaram em eventos cada vez mais bem organizados. Talvez, ainda esteja para ser escrita a história destes, mas a lista de eventos significativos torna-se já longa e relevante: *Philip C Jessup (1960)*, *The European Law Moot Court Competition (1988)*, *Willem C Vis (1993)*, *Stetson Environmental Law (1997)*, *John Jackson WTO (2002)*, *Oxford Intellectual Property Law (2003)*, *International Criminal Court (2005)*, *Frankfurt Investment Arbitration (2007)*, *Price Media Law (2007)*, *Fletcher Insolvency (2016)*, *Foreign Direct Investment International Arbitration (2008)*, *Nuremberg (2014)*, dentre outros.

Os *moots* foram incorporados à tradição nacional e encantaram os estudantes com as suas características dinâmicas, de vigor nos debates e na construção de sofisticadas teorias jurídicas, para defender teses a favor e contra, em determinada questão jurídica disputada.

Coube a um grupo de estudantes, pesquisadores e professores idealistas organizar o primeiro *Moot* no Brasil em matéria tributária, na PUCRS, em 2017 (*I Tax Moot Brazil*), que rapidamente se espalhou pelo país e encantou por seu modelo inovador, inspirando outros *moots* regionais.

Tomás de Aquino e toda a escolástica encontraria em nossos debates a fixação de um problema tributário, os pontos coincidentes e os dissensos na sua

forma mais competitiva. Defendentes e oponentes se encontram para debater debater argumentos a favor e contra em um caso tributário. E assim seguem a mudar o estudo do Direito Tributário no país, por meio de uma metodologia ativa.

Encontrar, debater, competir.

*Paulo Caliendo
Prof. Titular de Direito - PUCRS
Comissão Organizadora.*

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 501

FAZENDA

João Victor Moreira da Rosa Silva

Jonas Correa Nunes Junior

Laura Fagundes

Maria Eduarda Oliveira da Silveira

Vicenzo Favero Goelzer

ABREVIATURAS E SIGLAS

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica

AG.REG - Agravo Regimental

ART. - Artigo

CF – Constituição Federal

CONFAZ - Conselho Nacional de Políticas

Fazendárias COMSEFAZ - Comitê Nacional dos
Secretários de Fazenda

CONPEG - Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do

Distrito Federal EPE – Empresa de Pesquisa Energética

ERGS - Estado do Rio Grande do Sul

RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e

Serviços IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos

Automotores IPI – Imposto sobre Produtos

Industrializados

IR – Imposto sobre a Renda

ITCMD – Imposto sobre a Transferência Causa Mortis e

Doação kWh – Kilowatts Hora

LTDA - Limitada

RE – Recurso

Extraordinário REsp –

Recurso Especial

RICMS - Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias

e Serviços STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº XXXXXX/XX

ESTADO FAZENDA PÚBLICA, já devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe, representado pelo Procurador do Estado que esta subscreve, vem, perante Vossa Excelência, apresentar os respectivos

MEMORIAIS DE JULGAMENTO

1. DA SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se o presente feito de Ação Declaratória ajuizada pela empresa Souto Borges LTDA, ora recorrente, objetivando a declaração de inconstitucionalidade dos artigos que regulam o tratamento conferido pelo regramento do ICMS incidentes na energia elétrica da Lei nº XXXX/XX (RICMS), uma vez que esta foi supostamente tratada como um bem supérfluo. Ademais, conforme leitura da exordial, supostamente não poderia o Estado conceber tratamento diverso do atribuído aos bens previstos a alíquota de zero.

A partir do deslinde do presente caso, sobreveio sentença de **IMPROCEDÊNCIA** dos pedidos da recorrente. O Juízo *a quo*, acertadamente, a partir da leitura minuciosa de todo o conteúdo probatório da lide, entendeu que assiste razão à Fazenda Estadual, declarando a constitucionalidade do regramento Estadual quanto à aplicação das alíquotas incidentes sobre a energia elétrica. A recorrente, não satisfeita, interpôs recurso de apelação da referida decisão e, de maneira acertada, o Tribunal *a quo* negou provimento ao recurso, mantendo hígida a decisão exarada pelo MM. Juízo de primeiro grau.

A recorrente, irredimida, interpôs o presente recurso extraordinário buscando a reforma da decisão proferida pelo Tribunal *a quo* para que: (i) seja declarada a inconstitucionalidade do regramento que versa sobre a energia elétrica e, *ipso facto*,

a declaração da essencialidade do referido bem; (ii) seja aplicada a alíquota de 0% à energia

elétrica, dado a sua essencialidade, e, subsidiariamente (iii) seja aplicada a alíquota de 7%, bensúteis, uma vez que é tão essencial quanto os bens previstos na referida alíquota.

Entretanto, conforme será exposto adiante, as alegações da recorrente não devem prosperar, requer que seja negado provimento ao presente recurso extraordinário e, assim, mantida na íntegra a decisão recorrida.

1. DA COMPETÊNCIA DO ESTADO PARA INSTITUIR AS ALÍQUOTAS DE ICMS

Inicialmente, é necessário explicitar que a capacidade de organizar a tributação no âmbito da competência tributária, este outorgado pelo nosso diploma maior, é a pedra de toque do pacto federativo e sendo imprescindível o respeito mútuo entre os próprios Estados e entre os poderes da República. Logo, não pode o judiciário intervir e realizar a criação de um novo regramento, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes.

A liberdade dos Estados remanesce em estabelecer as alíquotas em até 18%, ao CONFAZ, por sua vez, cabe graduá-las abaixo disso, uma vez que resultaria em benefícios fiscais². Este órgão, composto pelos 27 Estados e pela União, que possui como função prioritária celebrar convênios, para efeito da concessão ou da revogação de isenções, incentive benefícios fiscais, dentre outros, do ICMS.

Ademais, é fundamental introduzir o tema uma vez que incumbe ao Poder Legislativo Estadual a tarefa de concretizar a auto-organização e a autolegislação naquilo que diz respeito ao exercício das competências tributárias estaduais. O art. 155³ da CF é didático ao atribuir aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre (i) ITCMD; (ii) ICMS, e (iii) IPVA.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados

³ Art. 155. (...)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

Sendo importante para o deslinde do presente caso a compreensão do art. 155, II. Primordialmente, faz-se necessário trazer à baila a RMIT, uma vez que ela traz a definição do fato jurídico em sua hipótese e da obrigação tributária em seu consequente, isto é, a norma que define a incidência do tributo⁴. Logo, conforme a leciona a professora Aurora Tomazini⁵, significa dizer que o operador do Direito Tributário dispõe de uma ferramenta que lhe permitem melhor conhecer, apreender, desmistificar e controlar a validade da norma jurídica tributária.

Vê-se que não há discussão quanto aos demais critérios da RMIT, quais sejam, o material, temporal, espacial e quantitativo. Neste sentido, uma vez preenchidos todos os elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária, deve ocorrer a subsunção dos fatos à hipótese normativa abstrata, o que enseja a tributação incidente sobre a energia elétrica.

A discussão trazida aos autos encontra-se quanto às alíquotas incidentes sobre a energia elétrica. Ao se observar regra contida no art. 155, §2º, III da CF, verifica-se que ao legislador foi facultada a possibilidade de modificá-las em razão da seletividade, que, por sua vez, deve-se dar em função da essencialidade do bem ou da mercadoria. Isto é, o constituinte, ao regular o referido imposto, atribuiu uma faculdade aos Estados que, diferentemente da mesma regra disposta no IPI, atribuiu um dever à União para que esta aplique a seletividade na instituição das alíquotas nos produtos industrializados. Logo, vale dizer que ao ICMS foi atribuído um poder discricionário⁶ pelo constituinte, enquanto ao IPI foi atribuído um poder vinculado⁷.

Logo, ao Estado prever as alíquotas incidentes sobre a energia elétrica nos patamares de 12% para consumidores residenciais até o limite de 150Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500Kwh e de 25% para os demais

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;

III - propriedade de veículos automotores.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito. O Constructivismo lógico-semântico. 2.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

⁶ MAFFINI, Rafael. Elementos do direito administrativo: atualizado até a lei 13.303/2016 - Estatuto das Estatais. porto alegre: Livraria do Advogado. 2016 p. 67.

⁷ MAFFINI, Rafael. Elementos do direito administrativo: atualizado até a lei 13.303/2016 - Estatuto das Estatais. porto alegre: Livraria do Advogado. 2016 p. 66.

consumidores e aqueles que excederem a faixa anterior, agiu dentro de seu poder discricionário atribuído. Sendo assim, não merece provimento a alegação do recorrente de que o legislador estadual atuou arbitrariamente ao instituir as referidas alíquotas.

Conforme se demonstrou ao longo do presente processo, bem como das razões a serem expostas das presentes contrarrazões, constata-se a necessidade do desprovimento do presente recurso interposto pela recorrente.

2. DA REGRA DA SELETIVIDADE

Conforme já suscitado previamente, tem-se que o recorrente alega suposta violação ao art. 155, §2º, III de nossa CF, uma vez que a seletividade em função da essencialidade estaria sendo violada. De outra sorte, conforme se verificará dos argumentos a seguir, razão não assiste ao recorrente uma vez que o legislador estadual se atentou para **TODOS** os dispositivos e regramentos constitucionais, agindo em conformidade com sua discricionariedade legislativa.

Deste modo, como já supracitado, o legislador atribuiu a competência tributária para instituir o ICMS aos Estados e ao Distrito Federal, tendo trazido como um dos seus poderes, a possibilidade deste realizar a diferenciação de alíquotas com base na essencialidade dos produtos e serviços. Ou seja, foi disposta a regra da seletividade para que o legislador estadual, **DENTRO DE SUA DISCRICIONARIEDADE**, utilize determinada sistemática de tributação com base em qualidades já definidas pelo sistema⁸.

Assim, implica o ato de tributação em atenção a seletividade, na utilização de critérios de comparações entre os grupos ou sujeitos visando à promoção de uma finalidade. No caso em comento, tem-se como eleito o critério pelo legislador constituinte da "essencialidade" que, em síntese, visa o que é essencial e

⁸ CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo/ Fábio Canazaro. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 102

indispensável, garantindo um padrão mínimo de vida e à garantia de bem-estar da sociedade⁹.

Dessa feita, conforme preconizado pelo eminente jurista Fábio Canazaro¹⁰, a seletividade e essencialidade não se confundem uma vez que a seletividade é identificação de grupos de mercadorias ou de serviços, com atenção ao elemento indicativo do grau de essencialidade. Não só isso, a seletividade pode ser encontrada em diversos outros impostos, como do IR, IPTU, entre outros. Logo, ela é uma regra posta pelo constituinte podendo ser adotada na tributação de cunho fiscal, na busca de concretizar os princípios constitucionais.

Conseqüentemente, quando se aborda a tributação sobre consumo e com especial atenção ao ICMS, tem-se que o princípio da essencialidade, em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, visam à garantia da igualdade tributária, norteador da tributação.

Outrossim, o legislador estadual quando da seleção dos grupos realizou a diferenciação das alíquotas incidentes na energia elétrica com base na quantidade de consumo em função da sua essencialidade, conseqüentemente, visando a uma equânime distribuição do imposto, bem como à busca dos fins constitucionalmente protegidos.

Logo, conclui-se que não há violação da seletividade em função da essencialidade pelo legislador estadual, uma vez que este se ateve estritamente aos dispositivos constitucionais. Ademais, o contribuinte eiva-se de trazer à baila argumentos fáticos que comprovem as alegações por este esposadas, sendo urgente a necessidade de não provimento do presente recurso extraordinário interposto.

⁹ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa(Coord.) Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 326 e 342.

¹⁰ CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo/ Fábio Canazaro. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 103

2.1. DA ESSENCIALIDADE COMO PRINCÍPIO

Como se verifica das presentes razões, as alegações da ora recorrente não se sustentam, a partir do momento que tentam realizar a atribuição de significado à essencialidade, que é termo fluído, bem como a necessidade da imposição de alíquota zero à energia elétrica em razão da sua essencialidade ser tal qual aos bens descritas na referida alíquota.

A essencialidade possui uma vinculação direta com a igualdade tributária, a partir do momento em que persegue uma equidade de tratamento entre pessoas através da garantia do mínimo existencial, por meio da divisão equânime do ônus na tributação de natureza fiscal¹¹. Este mínimo possui correlação direta com o princípio da dignidade humana¹², um dos pilares do nosso estado democrático de direito, buscando garantir a todos as mesmas condições. Logo, o Estado ao exercer a sua competência para tributar através do ICMS, tem como dever buscar a igualdade entre os contribuintes. Assim, ao editar seu regramento colocou mercadorias e serviços sob alíquotas de 0%, 7%, 12%, 18%, 22% e 25%, sendo para bens em geral em dezoito por cento e à energia elétrica em patamares de doze e vinte e cinco por cento.

Ao analisar-se a doutrina pátria, observa-se a necessidade de se atentar a dimensão formal e material da igualdade¹³. Em razão desta primeira estar preenchida, uma vez que não há uma discriminação entre pessoas a mesma lei, passa-se a análise da dimensão material, sendo esta o cerne da presente disputa.

Pode-se compreender a dimensão material como um conjunto de requisitos a serem devidamente preenchidos para a sua concretização, sendo eles (i) os sujeitos; (ii) o critério de comparação; (iii) o fator de diferenciação e, (iv) o fim

¹¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário. Traduzido por: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. P. 195. WESTEN. Peter. Speaking of Equality: An Analysis of the rhetorical force of equality in moral and legal discourse. Princeton University Press, 1990. p. 240.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões de Seletividade e da Demanda Contratada. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 155. São Paulo: Dialética, 2009. p. 51.

¹³ CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo/ Fábio Canazaro. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 94.

constitucionalmente protegido. De modo didático, colaciona-se o quadro elaborado:

A DIMENSÃO MATERIAL DAS ALÍQUOTAS

	0%	12%	25%
Sujeitos	G1. Alimentação, medicamentos, vestuário; G2. Demais bens e serviços em outras alíquotas	G1. Consumidores residenciais até 150KwH e Cooperativas Rurais até 500KwH G2. Demais consumidores não previstos na alíquota	G1. Consumidores acima de 150KwH e 500KwH e demais consumidores G2. alíquota de 12%
Comparação	Essencialidade	Essencialidade	Essencialidade (superfluo)
Fator de Diferenciação	Grau de essencialidade	Grau de essencialidade	Grau de essencialidade
Fim constitucionalmente protegido	Dignidade da Pessoa Humana (Mínimo existencial)	Dignidade da pessoa humana (Mínimo existencial)	Art. 170 - Princípios gerais da ordem econômica; Mínimo existencial; Meio ambiente

Cada "G" dentro dos quadros dos sujeitos representam os grupos que estão sendo objeto de comparação pelo legislador ao criar a alíquota incidente sobre os determinados bens.

Da análise, observa-se que quanto ao primeiro ponto, no que diz respeito à energia elétrica, possuímos três grupos, sendo eles a) Consumidores residenciais até a faixa de 150 KwH; b) Produtoras Cooperativas rurais até a faixa de 500KwH e, c) demais consumidores não previstos nas categorias anteriores. Apesar do segundo tópico, necessita observar-se qual é o critério utilizado para a diferenciação¹⁴ entre os grupos, sendo ele, o grau de essencialidade da energia elétrica. Dessa forma, o enfrentamento constitucional se faz necessário para se verificar se é justificável¹⁵ o fator escolhido. Logo, ao confrontá-lo, se observa que o fim constitucional que se está protegendo, conforme demonstrado no quadro acima, possui para a alíquota de 12% o princípio da dignidade humana e para 25% o rol de direitos previstos no art. 170¹⁶ da nossa CF.

¹⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3. ed. São Paulo:Malheiros, 2006. p. 23 e 30.

¹⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3. ed. São Paulo:Malheiros, 2006. p. 41.

¹⁶ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (...)

Logo, não só a Constituição preceitua a observância pelo legislador ao instituir a seletividade do ICMS pela essencialidade, como se faz necessário a adequação conforme os princípios gerais da ordem econômica insculpido no ora citado art. 170¹⁷. Ora, se por um lado o ICMS precisa observar aquilo que é essencial, por outro precisará se adequar aos princípios da ordem econômica, dentre eles, o qual está prevê, no inciso VI do referido artigo, que o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços.

Nesta senda, a legislação em análise coaduna todos os dispositivos e princípios constitucionais vigentes, ora garantindo o mínimo existencial com a alíquota diferenciada de 12% e ora garantindo a proteção ambiental, incentivando a redução do consumo de um bem de notória característica nociva.

Assim, verifica-se o (ii) critério de comparação que, no caso da energia elétrica, dá-se pelo consumo, isto é, a essencialidade da energia utilizada. O recorrente alega que a energia elétrica é uma e por isto, independentemente da sua destinação e da sua quantidade, uma vez considerado essencial, seria essencial em sua totalidade. Entretanto, não poderia ser mais inverídica esta afirmação, uma vez que um bem essencial pode se tornar supérfluo a depender de suas qualidades e de sua destinação, como se pode verificar do quadro comparativo abaixo:

¹⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental

– Um estudo de caso do setor de energia elétrica. Fórum de Direito Urbano e Ambiental – FDU, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 38-45, maio./jun. 2015.

E **Seletividade e Essencialidade**

A seletividade em função da essencialidade pode variar conforme o próprio bem essencial e suas características/qualidades

SEGMENTO	ESSENCIAL	ÚTEIS	FAIXA DE 12%	LUXUOSOS	FAIXA DE 25%
Alimentos	FEIJÃO, ARROZ, ETC	-	-	CAMARÃO, CAVIAR	-
Vestuário	CAMISA SIMPLES	-	-	CAMISA DA LACOSTE	-
Medicamentos	Medicamentos em geral	-	-	-	-
Eletrônicos	-	ELETRDOMESTICOS E COMPUTADORES	-	SAMSUNG UHD TV	-
Energia elétrica	-	-	CONSUMIDORES RESIDENCIAIS ATÉ 150KWH E COOP RURAIS ATÉ 500 KWH	-	DEMAIS CONSUMIDORES NÃO ENQUADRADOS ANTERIORMENTE
ALÍQUOTA INCIDENTE	0%	7%	12%	12%	25%

A aplicação das alíquotas possui uma correlação direta com a sua essencialidade. Entretanto, conforme já assentado por esta Corte quando do julgamento do RE592.145¹⁸, **não é inconstitucional o tratamento diferenciado para bens essenciais e, inclusive, não seria necessária a aplicação de alíquotas em 0%**. Precisamente, é a observância da racionalidade envolvida quando da edição das normas para aferir se foi ferido tal princípio ou não.

Observando-se os dispositivos criados pelo legislador, verifica-se que houve atenção de modo direto ao comando constitucional e também aos parâmetros delineadores da aplicação da essencialidade previstos em nossa constituição. Ou seja, a racionalidade envolvida quando da edição das normas impugnadas se encontra abarcada.

O ora recorrente, ao alegar violação à essencialidade e requerer a aplicação da alíquota 0%, eiva-se de demonstrar o ato arbitrário realizado pela recorrida. Tal fato tornar-se-ia inviável, uma vez que a criação das alíquotas aos bens chamados essenciais e que estejam abaixo da alíquota geral do Estado é um ato discricionário do legislador, não havendo qualquer problema na criação de diferentes graus de

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.145 Requerente: Usina Colorado - Açúcar E Álcool Oswaldo Ribeiro De Mendoça Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Distrito Federal, 05 de abril de 2017.

essencialidade aos bens essenciais, conforme já mencionado no referido precedente desta corte.

Dessa forma, torna-se imperioso o não provimento do presente recurso, uma vez que a recorrente peca ao demonstrar em suas razões as ditas inconstitucionalidades. Assim, passa-se a expor as razões para a diferenciação em duas categorias para a energia elétrica.

2.2. DA CORRETA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado pelo Art. 145, §1º da Constituição Federal de 88¹⁹. Assim, o que se vislumbra é o desejo do Constituinte de que todos os tributos sejam graduados considerando a capacidade contributiva de cada contribuinte, a fim de se preservar a igualdade tributária. Conforme exposto, o recorrente eiva-se de trazer à lide argumentos que embasam sua tese, apenas alegando de modo genérico a violação aos dispositivos constitucionais quando da edição da norma. Ademais, alega ser inviável a aplicação do princípio norteador do direito aos impostos indiretos. Como se verá, a capacidade contributiva deve ser aplicada a todos os tributos.

Esclarece-se que o princípio da capacidade é um critério de aplicação da igualdade tributária, de forma que, para que se atinja a igualdade e isonomia entre os contribuintes, faz-se imprescindível sua utilização. Esse princípio tem como uma de suas finalidades averiguar a capacidade que cada um possui para recolher aos cofres públicos. Sendo assim, conforme leciona Humberto Ávila, é esse princípio que trará as delimitações acerca da carga tributária aplicável, impedindo que se tenha um efeito confiscatório nos tributos, bem como tratamento desigual aos contribuintes.²⁰

¹⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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

²⁰ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5ª Edição, Saraiva, 2012, p. 434.

Conforme leciona o professor Paulo de Barros Carvalho, a capacidade contributiva pode ser dividida entre seu aspecto objetivo e subjetivo²¹. Sendo este primeiro, configurado pela existência de fatos que configurem a expressão de signos de riqueza, sendo no caso dos autos, pelo consumo exorbitante de energia elétrica, enquanto o aspecto subjetivo se caracteriza pela necessidade de se fixar o imposto devido de acordo com as condições subjetivas do contribuinte.

Nesse sentido, para a correta preservação dos direitos constitucionalmente protegidos, é necessária a observância dos dois aspectos da capacidade contributiva, no intuito de se preservar o tratamento igual ou desigual aos contribuintes, a partir da análise dos fatos.

É correto dizer que a capacidade contributiva é um critério natural de tratamento isonômico entre todos os contribuintes²², sendo vedada a medição da capacidade individual por demais meios que não resultem da natureza econômica da relação jurídico-tributária, salvo por motivos extrafiscais.

Como referido, o contribuinte alega não incidir o princípio sobre os impostos indiretos. Entretanto, em consonância com a jurisprudência exarada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do AG.REG no Recurso Extraordinário 406.955²³, constata-se que a capacidade contributiva deve ser aplicada a todos os tributos, inclusive ao ICMS, a fim de se promover o tratamento igual aos contribuintes em mesma situação e desigual aos em situações diversas²⁴.

Ademais, o que se verifica é a necessidade da aplicação do princípio da capacidade contributiva em conjunto com a regra da seletividade, a fim de que, além de se considerar a essencialidade da energia elétrica, seja considerada a capacidade contributiva do contribuinte final, a partir da quantidade de energia consumida.

A Fazenda Estadual, no cumprimento de seu dever constitucionalmente previsto e assegurada pela Legislação de Regência do ICMS, quando da instituição das alíquotas, observou corretamente a aplicação da seletividade e da capacidade

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 216.

²² YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.) Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 61.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG no Recurso Extraordinário nº 406.955 Agravante: Fabio Coutode Araújo Cançado. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Minas Gerais, 04 de outubro de 2011.

²⁴ CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário – Interpretado pelos tribunais. São Paulo: OliveiraMendes, 1998. p.26

contributiva de cada contribuinte, promovendo assim o tratamento igualitário aos contribuintes que consomem a mesma quantidade, bem como tratamento diferenciado aos que consomem maior ou menor quantidade de energia, vejamos:



A atitude tomada pelo legislador se mostra em completa consonância com as determinações exaradas pela nossa Carta Magna. Ao passo que, tendo o Constituinte referido que os tributos deverão respeitar, sempre que possível, a capacidade contributiva, não pode o contribuinte presumir que tal mandamento seja uma mera "recomendação".

A CF não propõe recomendações, mas sim deveres. Dessa forma, a aplicação da capacidade contributiva é dever do legislador para todos os tributos, sendo que apenas em situações excepcionais, em que não for possível a aferição dessa capacidade, poderá o legislador não aplicar o referido princípio.

No caso dos presentes autos, o recorrente busca sustentar que tal princípio não poderia ser aplicado ao ICMS, visto que estaria desrespeitando a aplicação da seletividade pela essencialidade, característica do referido imposto. **No entanto, a verdade é justamente o contrário, a regra da seletividade e o princípio da capacidade contributiva não se excluem, mas se completam, visto que ambos são necessários para promoção da igualdade e isonomia tributária.**

Visto isso, sendo a energia elétrica um bem sabidamente essencial e tendo o legislador utilizado de sua discricionariedade para instituir alíquotas seletivas, a utilização do princípio da capacidade contributiva resta evidente na medida em que este buscou onerar mais aqueles consumidores com maior capacidade de

pagamento, identificados como aqueles que consomem maior quantidade de energia elétrica por possuírem, muitas vezes, uma maior quantidade de eletrodomésticos, bem como por utilizarem a energia para fins supérfluos, e ainda desonerou aqueles contribuintes que consomem menor quantidade de energia, em razão de ficardemonstrada sua baixa capacidade de pagamento.

2.3.DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

Conforme suscitado anteriormente, sendo a utilização da Capacidade Contributiva essencial em todos os tributos, faz-se necessária também a aplicação da progressividade, visto que esta é um meio de realização da capacidade contributiva, e conseqüentemente da igualdade tributária. Isso significa dizer, que aqueles contribuintes que possuírem maior capacidade de pagamento, deverão arcar com uma maior carga tributária, de forma que, como no caso do IR, quanto maior a renda, maior será o tributo devido.

Ocorre que o ICMS, por ser um tributo de caráter indireto, a aferição da capacidade contributiva pode parecer impossível, tornando assim inaplicável a progressividade. Contudo, em razão do referido imposto possuir caráter fiscal e extrafiscal, a aplicação de alíquotas progressivas se demonstra tanto possível quanto necessária.

Logo o legislador, ao instituir o ICMS determinou que este “poderá ser seletivo em razão da essencialidade dos bens”, assim, quando instituídas alíquotas seletivas pela legislação estadual, essas deverão necessariamente variar conforme a essencialidade do bem. No entanto, esse não é o único parâmetro que deve ser utilizado na variação de alíquotas do ICMS.

Nesse sentido, tributação progressiva tem, dentre suas funções, a de regular o mercado de consumo, para que, em dispondo de mais recursos e, de forma conseqüente, utilizando mais o bem tributado, o sujeito tenha de pagar mais, de modo proporcional ao que sua condição propícia, para que como fim, se possa haver o financiamento equitativo do fornecimento do serviço/bem.

Resta claro, de tal forma, que a progressividade tem como fundamento igualar o sacrifício fiscal de todos, tendo em vista que na medida em que a quantidade de

determinado bem aumenta, seu valor diminui, permitindo, conseqüentemente, a satisfação da necessidade demais indivíduos²⁵.

No caso da energia elétrica, tendo o legislador estadual instituído alíquotas seletivas, deverá também observar a progressividade a partir da capacidade contributiva. Desse modo, as alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica deverão ser regressivas em razão da essencialidade do bem, e ainda progressivas em razão da quantidade de consumo. **Não podendo aplicar a mesma alíquota em razão somente da seletividade pela essencialidade aos contribuintes que consomem 100 kwh e àqueles que consomem 1000 kwh, pois isto seria ferir a igualdade tributária, tratando da mesma maneira contribuintes em situações distintas.**

Nesse sentido, cumpre enfatizar que há dados acerca do consumo médio de energia elétrica pela população brasileira que abarcam o entendimento aqui exposto, tendo em vista que os contribuintes residenciais do ICMS na energia, consomem em média quantidades aproximadas da faixa de 150 Kwh. Isso significa dizer que grande parcela da população encontra-se beneficiada pela alíquota de 12% prevista na legislação estadual.

A partir da análise dos relatórios de consumo publicados pela ANEEL, verifica-se que a média brasileira de consumo residencial de energia elétrica no mês de julho de 2021 foi de 153,77 Kwh.²⁶ Dessa forma, o referido relatório reforça a necessidade de se instituir alíquotas diferenciadas com base no consumo da mercadoria, considerando-se, em contraponto aos contribuintes residenciais, que a média de consumo de energia do setor industrial no mesmo período chegou à faixa de 4.292 Kwh.

Visto isso, é inequívoca a discrepância entre a média de consumo residencial e industrial, de forma que a intenção da Recorrente de que todos sejam beneficiados pela alíquota de 0% é completamente descabida e desrespeita a igualdade e isonomia tributária.

²⁵ CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. p. 80 São Paulo: Dialética. 1997.

²⁶ <https://www.aneel.gov.br/relatorios-de-consumo-e-receita>. Planilha: Consumidores, Consumo, Receita e Tarifa Média - Classe de Consumo. Consulta em 13/09/2021.

Assim, conclui-se que é necessária a aplicação da progressividade para que, Contribuintes com menor capacidade contributiva, os quais, por conseguinte consomem menores quantidades de energia sejam onerados de forma mais branda pela legislação, enquanto aqueles que possuem maior capacidade, consumindo assim quantidades exacerbadas de energia elétrica, sejam onerados progressivamente em razão desse consumo, arcando com uma maior carga tributária.

2.4. DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS

O ICMS, da forma como se encontra previsto pela CF/88, deve ser compreendido como um imposto de caráter fiscal e extrafiscal. Conforme leciona o autor Adolpho Bergamini²⁷, a antiga redação dada ao ICM pela Constituição Federal de 67, dispunha que o referido imposto teria alíquota uniforme para todas as mercadorias, possuindo assim apenas caráter fiscal arrecadatário, contudo, a CF de 88 foi inovadora ao estabelecer a possibilidade de o ICMS ter alíquotas seletivas em razão da essencialidade dos bens.

Dessa forma, o legislador constitucional, na redação dada ao art. 155, inciso II, §2º da CF/88, viabilizou aos Estados a fixação de alíquotas seletivas ao ICMS, o que por suavez inaugurou a possibilidade de graduação da alíquota com uma finalidade extrafiscal.

Possuem caráter fiscal os tributos que tem como seu principal objetivo a arrecadação financeira aos Cofres Públicos, esse é o caso do IR, o qual é graduado levando em consideração apenas a renda do Contribuinte, tendo finalidade puramente de recolhimento. Já o caráter extrafiscal se configura quando o tributo tem como um de seus objetivos o incentivo ou desincentivo de determinada conduta, visando a proteção de fins sociais ou econômicos, esse é o caso do IPI, que tem sua alíquota modificada com o objetivo de incentivar o consumo de certo produto, visando a valorização econômica de determinado setor.

²⁷ BERGAMINI, Adolpho. Coleção Curso de Tributos Indiretos Vol. 1 – ICMS, Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 4ª Edição, 2020, p. 15.

Nesse sentido, o legislador estadual poderá se utilizar da extrafiscalidade para graduação das alíquotas de ICMS, no intuito de incentivar ou desincentivar conduta. O cigarro, por exemplo, é mercadoria tributada pelo ICMS, em que foi utilizada, pelo legislador, a extrafiscalidade, haja vista a necessidade de se desestimular seu consumo, considerando que se trata de mercadoria nociva à saúde pública.

Conforme muito bem salientado pelo jurista Humberto Ávila, a aplicação da extrafiscalidade aos tributos deve observar o princípio da igualdade tributária, de forma que não se pode promover dificuldades injustificadas²⁸. Isso significa dizer, que ao instituir alíquotas de ICMS observando a extrafiscalidade, o legislador estadual deve, necessariamente, possuir razões fundamentadas, visando à proteção de direitos ou incentivo econômico, para majoração ou minoração da alíquota de determinada mercadoria.

Ocorre, no caso dos autos, que o legislador, além de respeitar a finalidade preponderantemente fiscal do ICMS, utilizou-se, ainda, de seu caráter extrafiscal, instituindo alíquota majorada (25%) para os contribuintes que consomem maiores quantidades de energia elétrica. Dessa forma, buscou-se o desincentivo do consumo exagerado e imprudente da referida, haja vista tratar-se de mercadoria que, quando consumida em larga escala, ocasiona danos ao nosso meio ambiente.

Ainda, ao instituir a alíquota de 12% para as produtoras cooperativas rurais que consomem até 500 kWh, o legislador novamente considerou a finalidade extrafiscal do ICMS, buscando estimular as associações de pequenos agricultores, bem como viabilizando que estes participem do mercado agrícola, negociando melhores condições de compra e venda de insumos e mercadorias.

Dessa forma, a atuação do legislador estadual se demonstra inteiramente em consonância com seus deveres e prerrogativas constitucionalmente previstas, haja vista que o mesmo observou corretamente a necessidade de aplicação da regra da seletividade pela essencialidade, em conjunto com o princípio da capacidade contributiva e ainda considerando o caráter extrafiscal do ICMS.

²⁸ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5ª Edição, Saraiva, 2012. – p. 413.

3. DA AUTONOMIA DOS ESTADOS E DA VEDAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO

Ao observar-se as razões recursais da recorrente, percebe-se que em seu pedido, ao analisar o disposto no art. 155, §2º, III, é alegado que o constituinte colocou uma obrigatoriedade da aplicação da seletividade em função da essencialidade, assim como no casodo IPI. Entretanto, não merecem prosperar tais alegações uma vez que é assentado na doutrinaque é uma faculdade, bem como o que, em verdade, o contribuinte deseja é uma atuação do judiciário como legislador positivo. Veja-se:

Conforme já suscitado, a ora recorrente alega, que o constituinte ao regular sobre a disciplina atribuiu um “poder-dever” ou seja, uma obrigatoriedade. Entretanto, com a devida vênia não haveria como se resignar com tal entendimento pelos seguintes argumentos

(i) a grande maioria da doutrina entende que é apenas um “poder” ou seja, uma faculdade atribuída pelo legislador²⁹; (ii) a constituição não possui palavras vazias³⁰ e, (iii) a jurisprudência é contrária a tal argumentação.

A partir da compreensão dos três pontos, se verifica que seria quase como um reducionismo alegar que o “poderá ser” na verdade deveria ser uma obrigação, uma vez que seria da mesma ordem colocada ao IPI, quando, em verdade, não o é. Ademais, os Estados, noque tange ao ICMS, possuem a discricionariedade³¹ para definir e poder regular da forma comolhe convier, desde que este esteja em acordo com a lei maior.

Desse modo, ao ter o legislador infraconstitucional realizado a aplicação de alíquotas diferenciadas para os produtos dos quais ele julgou serem essenciais,

²⁹ COÊLHO, SachaCalmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. P. 239. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 3 ed. São Paulo: Dialética, 1998. P. 205-7. DENARI, ZELMO. Breves considerações à Margem da Capacidade Contributiva. In:Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 124. São Paulo: Dialética, 2006. P. 82. PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9. Ed. Porto Alegre: Livrariado Advogado: ESMAFE, 2007. p. 363.

³⁰ LASSALLE, Ferdinand. A essência da Constituição. Tradução de Walter Stonner. Rio de Janeiro:LúmenJúris, 4ª. ed., 1998. p. 24;

³¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Discricionariedade e controle jurisdicional, p.48.

apenas utilizou-se da sua liberdade de eleição dentre os critérios extrajurídicos possíveis³².

Nesta sorte, o Superior Tribunal de Justiça já assentou que compete aos estados a observância da seletividade ou não, uma vez que se encontra dentro de sua faculdade. Assim é o precedente firmado no AREsp 1.766.799/PR, que determina a utilização da seletividade como uma técnica atribuída aos Estados para instituição ou não de alíquotas diferenciadas.

Dessa forma, ao se analisar o caso em concreto tem-se que a alegação se baseia quanto a impossibilidade de escolha por parte do Estado para a utilização ou não da seletividade, porém, para exemplificar, observe-se o quadro elaborado abaixo:



Logo, o que o contribuinte tenta fazer crer é que em razão de uma “suposta” obrigatoriedade pelos Estados seria inconstitucional o tratamento conferido a energia elétrica. Outra sorte não assiste à recorrente, uma vez que a mesma não busca a declaração da inconstitucionalidade, posto que esta não fora constatada,

³² LIMBERGER, Thêmis. Atos da administração lesivos ao patrimônio público: os princípios constitucionais da legalidade e moralidade, p. 111.

porém apenas a criação pelo judiciário de um novo regramento para aplicação de uma alíquota minorada ao bem em discussão.

Conclui-se que os pedidos da ora recorrente não merecem acolhimento (i) pela impossibilidade de o judiciário atuar como legislador positivo sob pena da violação ao princípio da separação dos poderes³³, consagrado na CF, (ii) pela impossibilidade de o judiciário declarar o que é essencial ou não uma vez que isto encontra-se na seara da discricionariedade legislativa estadual.

4. DO IMPACTO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO

Não se pode acreditar que a parte recorrente, dentre outras inobservâncias, deixou de levar em conta os impactos que seu pedido poderá vir a causar nos cofres públicos dos Estados, afetando em consequência a União. O art. 23 da Carta Magna³⁴ estabelece, dentre outras atribuições, que ao Estado incumbe a manutenção e a conservação do patrimônio público.

Em vista da perda arrecadatória a que se está sujeitando o ente, não deveria ser surpresa a ninguém se, após o deferimento do requerido pela Souto Borges LTDA, o Estadopassasse a falhar em suas obrigações para com os cidadãos. E cita-se o patrimônio a título de exemplo apenas, pois todas as atribuições devidas pelos Estados estariam postas em cheque.

A título de exemplo, pode ser analisado parte do relatório do Demonstrativo Consolidado da Receita e da Despesa Segundo as Categorias Econômicas de 2021, do ERGS. Na página nº 4³⁵ do documento, é possível que se visualize a amplitude dos despedimentos orçamentários do ente.

Salta aos olhos que as despesas de um Estado como o referido certamente sofreriam impactos catastróficos. Como se espera que o ente federativo, o qual

³³ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

³⁴ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:
I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público

³⁵ GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, Orçamento Anual 2021, Disponível em: <https://admin-planejamento.rs.gov.br/upload/arquivos/202012/29150849-volume-ii.pdf>. Acesso em 01 de setembro de 2021.

possui atribuições de cuidado e gestão dos recursos públicos, se veja desamparado e, ademais, enfrentando a cobrança de contribuintes para fornecer bens de consumo de qualidade?

Pela análise documental, é possível constatar-se um déficit arrecadatário de R\$ 6.3 milhões. Outrossim, atente-se ao Balanço Geral de Contas do Estado da Bahia³⁶. Nele, é possível notar a arrecadação de ICMS compor o equivalente a 45% de todas as receitas correntes do Estado.

As despesas de capital e correntes do estado baiano, somadas, resultaram em R\$55.197.589.686,00. Desta forma, não se deve modificar a alíquota que, motivadamente, foi fixada para a conta da energia elétrica. Afinal, ao graduar as alíquotas dos bens o legislador respeitou uma lógica, tendo em conta a extrafiscalidade do tributo.

Os impactos apenas não remanesçam no âmbito financeiro, posto que, em tratando-se do meio-ambiente, o Estado ver-se-ia totalmente desamparado. Sabe-se da competência do referido ente em proteger o meio-ambiente. Mas também, em vista do caráter extrafiscal do ICMS é que nutrem-se preocupações.

Tendo-se por fato que o cenário aqui buscado pela recorrente é totalmente incoerente, visto que requerer uma alíquota zero para o fornecimento de energia elétrica aumentaria o consumo energético de forma inconsequente. Em vista da proteção do maior bem jurídico brasileiro, a recorrida realça aqui o esquecimento da recorrente quanto à regulamentação efetuada pela ANEEL, conforme se vê:



³⁶ GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA, Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/contas/balanco_anual/balancogeral_2020.pdf. Acesso em 04 de setembro de 2021.

Denota-se, a partir disso, que a tarifa de energia elétrica se encontra atrelada ao ICMS incidente sobre ela. Desta forma, em reduzindo a alíquota sobre o produto, aumenta-se a tarifa, conforme conseqüente aumento de consumo energético. Parece óbvio o intuito da recorrente de arrecadar mais com uma possível alta tarifária, já que se trata de uma distribuidora de energia.

A nocividade no alto consumo energético encontra-se na raiz de sua produção. Sendo a energia hidrelétrica gerada a partir do desvio de afluentes, seu potencial lesivo ao meio ambiente é evidente. O crescente consumo energético gera inundações pelo conseqüente desvio de rios e canais hídricos, acarretando na liberação de metano e dióxido de carbono.³⁷ Por isso, mostra-se extremamente danosa ao meio-ambiente e, conseqüentemente, lesivo ao meio-ambiente.

Insta perceber que o ICMS, por sua natureza, já fornece benefícios fiscais propondo a proteção ambiental. Dentre os espécimes encontram-se o ICMS Ecológico e o "Selo Verde". Nesta sistemática, o imposto sofre com mudanças de alíquota em prol de um direcionamento de mercado a uma conduta de consumo mais consciente e ecológica, mesmo que resultando em uma perda arrecadatória aos entes.

O dito "Selo Verde" tem uma ampla aplicação no caso. A ideia do benefício gira em torno da manutenção das técnicas ecologicamente corretas pelas empresas por meio de compensações, como a redução da carga tributária. A recorrente, em que pese aqui não refira, já comercializa um produto que possui isenção fiscal pelo Selo Verde, motivo pelo qual remanesce infundado o pedido de um benefício frente a esta E. Corte.

Dessa feita, pelas razões já expostas se faz necessário o não provimento do presente recurso, mantendo a decisão proferida pelo Tribunal de origem incólume, uma vez que a recorrida se ateu a todos os dispositivos e preceitos constitucionais.

³⁷ ALHO, Cleber José Rodrigues. "ENVIRONMENTAL EFFECTS OF HYDROPOWER RESERVOIRS ON WILD MAMMALS AND FRESHWATER TURTLES IN AMAZONIA: A REVIEW." *Oecologia Australis*, vol. 15, no. 3, 2011, pp. 593–604.

5. DA NECESSIDADE DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Em caso de procedência do pedido da ora recorrente, o que se admite título argumentativo, a recorrida vêm, em consonância ao todo já demonstrado, resta neste ponto determinar a modulação de efeitos ao caso, consoante disposição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99³⁸ e do artigo 927, parágrafo 3º do Código de Processo Civil.³⁹ Deve-se, em prol da segurança jurídica, inicialmente, atentar-se aos impactos a serem gerados por meio de uma atenuação da alíquota vigente sobre a energia elétrica para o patamar de 0% ou 7%.

A pretensão da recorrente envolve uma tese que promove profundas alterações no sistema jurídico tributário, sendo claro o potencial de câmbio e a amplitude que abrange a alteração das alíquotas ora utilizadas. Decisão que venha, porventura, a alterar o *modus operandi* do ICMS, conforme demanda a recorrente, poderá vir a acarretar em violações ao bem jurídico meio-ambiente, além de poder resultar em uma lesão irreparável aos cofres públicos estaduais, justificando deste modo, para tanto, a requerida modulação de efeitos.

Frente ao ICMS ser um imposto de caráter extrafiscal, que intenciona a proteção ambiental, outrossim da utilização de suas receitas para a conservação do patrimônio público, dentre outros encargos e deveres dos entes federativos, além do caráter seletivo do imposto, reputa-se como assunto de inegável interesse social e abrangência nacional, em que seus efeitos gerais apenas devem incidir posteriormente ao julgamento do presente Recurso Extraordinário e do esclarecimento, bem como da consequente definição de todas as questões acima evocadas.

Destarte, em razão da gravidade dos impactos passíveis de serem sofridos a partir da decisão, em caso de concordância desta E. Corte com a tese da recorrente,

³⁸ Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

³⁹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

bem como levando-se em conta a segurança jurídica e o excepcional interesse social, deve a Corte Constitucional aplicar a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a contar tão somente da data de julgamento pelo plenário, a fim de se evitarem maiores danos.

6. DO PEDIDO

Dessa feita, resta categoricamente demonstrado que o Estado atuou inequivocamente de acordo com os preceitos constitucionais vigentes, não incorrendo em violação aos dispositivos constitucionais buscando a seletividade em função da essencialidade. Assim sendo, os argumentos trazidos à tribuna pela ora recorrente não se subsistem, sendo medida que se impõe o não provimento do presente recurso extraordinário.

Neste sentido, a ora recorrida requer:

- a. **o não provimento do presente recurso extraordinário;**
- b. **subsidiariamente**, caso a corte entenda pela inconstitucionalidade da alíquota em 25% em razão da essencialidade do bem, seja atribuída a alíquota geral, uma vez que é vedado ao judiciário legislar de modo positivo;
- c. **ainda subsidiariamente**, caso a corte entenda pela necessidade de aplicação da alíquota em 0% ou 7%, faz-se necessário, conforme demonstrado no tópico do impacto financeiro e ambiental, a modulação dos efeitos da decisão para 2 (dois) anos a contar da data da publicação do acórdão.
- d. por fim, em hipótese da adoção da tese da recorrente por esta E. Corte, requer a modulação dos efeitos da decisão, nos termos propostos supra, ou seja, que produza efeitos *ex nunc*, após o julgamento deste Recurso.

Local, data.

Advogado (a) OAB nº XXXX/XX.

BIBLIOGRAFIA

ALHO, Cleber José Rodrigues. "ENVIRONMENTAL EFFECTS OF HYDROPOWER RESERVOIRS ON WILD MAMMALS AND FRESHWATER TURTLES IN AMAZONIA: A REVIEW." *Oecologia Australis*, vol. 15, no. 3, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª Edição, Editora Saraiva, 2012
BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BERGAMINI, Adolpho. *Coleção Curso de Tributos Indiretos Vol. 1 – ICMS*, ThomsonReuters Revista dos Tribunais, 4ª Edição, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.145
Requerente: UsinaColorado - Açúcar E Álcool Oswaldo Ribeiro De Mendonça Ltda.
Relator: Ministro Marco Aurélio. Distrito Federal, 05 de abril de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG no Recurso Extraordinário nº 406.955
Agravante: Fabio Couto de Araújo Cançado. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. MinasGerais, 04 de outubro de 2011.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo/ Fábio Canazaro*. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito. O Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CASTELLO, Melissa Guimarães. *A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica*. Fórum de Direito Urbanoe Ambiental – FDUA, Belo Horizonte, ano 14, n. 81.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário – Interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

DENARI, ZELMO. Breves considerações à Margem da Capacidade Contributiva. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 124. São Paulo: Dialética, 2006.

LASSALLE, Ferdinand. A essência da Constituição. Tradução de Walter Stonner. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 4ª. ed., 1998.

LIMBERGER, Thêmis. Atos da administração lesivos ao patrimônio público: os princípios constitucionais da legalidade e moralidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões de Seletividade e da Demanda Contratada. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 155. São Paulo: Dialética, 2009.

MAFFINI, Rafael. Elementos do direito administrativo: atualizado até a lei 13.303/2016 - Estatuto das Estatais - porto alegre: Livraria do Advogado. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 3 ed. São Paulo: Dialética, 1998. PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.) Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário. Traduzido por: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.) Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 502

FAZENDA

André Ricardo Martins Marques dos Reis

Daniel Souza Silva de Carvalho

Edson Lago Vieira Júnior

Emilly Oliveira da Paixao

Ítalo Silva Brito

Jeone Cassio Simões Moraes

João Tonizza Pereira

Salatiel dos Santos de Jesus Cruz

Stela Santos Fiaes Vieira

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art. - Artigo

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC - Código de Processo Civil

DF - Distrito Federal

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

Kwh - Quilowatt-hora
LTDA. - Sociedade Limitada
Nº - Número

P. - Página(s)

RE - Recurso Extraordinário
STF - Supremo Tribunal Federal

§ - Parágrafo

LC - Lei Complementar

STJ - Superior Tribunal de Justiça
CTN - Código Tributário Nacional

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
S/A - Sociedade Anônima

SC - Santa Catarina

V. Exa - Vossa Excelência.

**EXCELENTÍSSIMOS(AS) SENHORES(AS) DOUTORES(AS) MINISTROS(AS) DO
EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Processo no: xxxxxxxx-xx.xxxx.x.xx.xxxx

ESTADO., já devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe, representado pelosDoutos Procuradores que esta subscreve, vem, perante Vossa Excelência, interpor

CONTRARRAZÕES AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

contra acórdão prolatado por esta Egrégia Corte de Justiça, conforme as razões de fato e dedireito expostas no anexo a seguir.

Termos em que, Pede deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

1. DO CABIMENTO

Na forma do artigo 102, III, "a", da Constituição Federal, compete, exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, julgar Recurso Extraordinário sobre decisões de causas em última ou única instância, quando a mesma contrariar dispositivo constitucional ou negar-lhe vigência. Também dispõe sobre tal regra o art. 1.029 e seguintes do CPC/2015.

2. DA TEMPESTIVIDADE

O presente Recurso é tempestivo, pois conforme a obediência ao artigo 1.003 § 5º do CPC/2015, o mesmo foi interposto dentro do prazo, sendo este de 15 dias úteis.

3. SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa comercial de energia elétrica Souto Borges LTDA. contra o Estado, com alegação infundada de violação do princípio da seletividade.

Uma vez que, o Estado adotou o princípio constitucional da seletividade, passou a variar as alíquotas conforme a dinâmica econômica mais adequada aos contribuintes. Dessa maneira o Estado fixou as seguintes alíquotas:

- Energia Elétrica: 25%
- Itens Luxuosos: 22%
- Mercadoria em geral: 18%
- Energia Elétrica:
 - Consumo em residências de até 150 Kwh: 12%
 - Consumo por cooperativas rurais até 500Kwh: 12%
- Mercadoria especiais úteis: 7%
- Alimentos, medicamentos e vestuários: 0%

A empresa Souto Borges LTDA aduz em sua peça recursal que o Estado Recorrido considera que a energia elétrica uma mercadoria supérflua, pois aplica uma alíquota de 25% de ICMS sobre este bem. Contudo, a Recorrente se esquece que há uma outra alíquota do ICMS de 12% para aqueles consumidores que consomem até 150 Kwh nas residências ou para as cooperativas rurais que consomem até 500 Kwh.

Cumprido consignar que o Estado, ao fazer tal diferenciação de alíquotas, aplica os princípios da capacidade contributiva, igualdade, proporcionalidade e seletividade. Com isso, o Estado visa garantir a Justiça Social para aquelas pessoas que têm uma menor capacidade econômica na sociedade.

Além disso, o Estado utiliza-se da discricionariedade administrativa garantida na Constituição Federal e da função extrafiscal do tributo, moldando comportamentos na sociedade quanto ao dispêndio desarrazoado de energia elétrica ou fomentando meios de produção com um menor custo para aqueles grupos minoritários, que não possuem tanto poder econômico.

Portanto, o Estado não viola nenhum princípio constitucional alegado pelo contribuinte, respeitando todos os princípios regidos pela Constituição Federal conforme será demonstrado no decorrer desta peça.

4 DO MÉRITO

4.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO AO REDUZIR ALÍQUOTA DE ICMS

Inicialmente, para uma melhor compreensão do tópico é preciso analisar as competências dos poderes da república e suas atribuições previstas no texto constitucional. Além disso, frisa-se, também, a necessidade de reverência aos princípios constitucionais da legalidade tributária, reserva da lei e separação dos poderes. De igual forma, examina-se a mecânica do orçamento público no que concerne ao desenvolvimento econômico em conformidade com os princípios jurídicos.

Em linhas gerais, cabe trazer ao presente caso o princípio da separação dos poderes disposto no art. 2º da Constituição Federal. A respeito do tema José Afonso da Silva leciona que o princípio da separação dos poderes tem como escopo impor limitações aos poderes no sentido de que nenhum um poder assuma a competência do outro.

Nesse sentido, oportuno se toma dizer sobre o princípio da legalidade o qual dispõe acerca da exclusividade do Poder Legislativo para editar leis limitando a atuação dos outros poderes nesta função.

Dentre as matérias reservadas à lei na própria Constituição Federal observa-se a sua necessidade para a alteração de alíquota do ICMS, haja vista a competência exclusiva do Poder Legislativo para majorar tributos, prevista no art. 150, I, da CF. A norma anuncia que é "*vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*", bem como para a sua redução. Nesse sentido dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da CF: "*cabe à lei complementar: regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do*

Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Posto isto, o princípio da legalidade extraído do art. 150, I, da CF dispõe sobre a garantia constitucional quanto a existência de um limite à atuação do Estado na tributação.¹ Tal princípio proporciona a segurança jurídica para que excessos não sejam permitidos e impõe a necessidade de lei para a cobrança do tributo. Sendo assim, é clara a competência exclusiva do Poder Legislativo de quantificar alíquotas.²

Convém ponderar, ao demais que a mera possibilidade de atuação do Poder Judiciário para determinar alíquotas resulta em atuação como legislador positivo, em clara ofensa ao princípio da separação dos poderes, tão necessário na ordem constitucional pátria.

Nesse sentido, é cabível ao Judiciário apenas o controle jurisdicional para anular atos ilegais, jamais atuando como se legislador positivo fosse e inovasse na legislação para alterar alíquotas. Com intento de perfazimento do argumento supracitado, assevera o Ministro Celso de Mello:³

ADI 1.063-MC: O STF como legislador negativo: a ação direta de inconstitucionalidade não pode ser utilizada com o objetivo de transformar o Supremo Tribunal Federal, indevidamente, em legislador positivo, eis que o poder de inovar o sistema normativo, em caráter inaugural, constitui função típica da instituição parlamentar.

A propósito, cabe trazer à baila a inferência do Ministro Luís Roberto Barroso, asseverando que a máquina estatal é dividida e cabe aos órgãos que dela integram exercerem formas de controle mútuas entre si, a fim de que se protejam de eventuais abusos de poder.⁴

¹ ROTMAN, Gert Willi, "O princípio da legalidade tributária", in Direito tributário, 5ª coletânea, São Paulo, Bushatsky, 1973, Ct. p. 153.

² DA SILVA, José Afonso, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, Malheiro Editores LTDA, 25ª Edição, São Paulo, 2005, p. 429

³ ADI 1063 DF, rel. Min. CELSO DE MELLO, julgamento 18 de junho de 2001, DJ 08/08/2001 P - 00095

⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo** – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 182.

Nesta esteira, é notória a inquirição apontada pelo Ministro, haja vista que a arbitrariedade que abarque competências para além daquelas atribuídas em lei, ocasionará um desequilíbrio no que tange aos Poderes da República e, assim, sua respectiva harmonia, conforme entabula a Constituição Federal.

Portanto, não há como o Judiciário mitigar tais requisitos e realizar a readequação na alíquota do ICMS. A tentativa de subjugar a competência de outro poder consubstancia uma **grave ofensa ao princípio da separação dos poderes**. Coerente com esse entendimento, José Afonso da Silva leciona que atribuir a outro poder competência que não lhe foi outorgada pelo texto constitucional revela tendência de abolir o princípio da separação dos poderes.⁵

Convém notar, outrossim que a discussão do caso em testilha versa acerca do pleito darecorrente para reduzir alíquota de ICMS sobre energia elétrica para zero, ou, subsidiariamente, para 7%. Percebe-se a nítida violação à separação de poderes, haja vista que o controle jurisdicional poderá apenas averiguar a legalidade da lei estadual impugnada, e, em caso de observar vícios, proceder com a nulidade.

Logo, caso venha a ultrapassar o arquétipo suso mencionado e buscar inovar na legislação, o Judiciário estaria interferindo na competência exclusiva do Poder Legislativo indigitado nos arts. 150, I, e 155, §2º, XII, g, da CF, cujo conteúdo determina que apenas lei deve alterar alíquota, assim como atingiria deliberadamente a independência e harmonia dos Poderes.

Por derradeiro, e como de início frisado, não compete ao Supremo Tribunal Federal reduzir alíquota, sob pena de interferência em preceitos constitucionais, a exemplo da legalidade tributária e da separação dos poderes, ao adentrar em competência exclusiva do Poder Legislativo.

4.2. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Inicialmente, deve-se deixar caro que o ponto nodal de toda a controversa reside no fato de o princípio da capacidade contributiva aplicação (por parte

⁵ DA SILVA, José Afonso, **Curso de Direito constitucional Positivo**, Malheiro Editores LTDA, 25ª Edição, São Paulo, 2005, p.67

do Estado) nas alíquotas atinentes ao ICMS da energia elétrica.

Observa-se que tal princípio está amparado pelo 145, §1º da Constituição Federal, o qual dispõe que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De acordo com Fernando Aurélio Zilveti, o conceito de capacidade contributiva só poder ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar, e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva.⁶

Além disso, visualiza-se que o respeito à capacidade contributiva é também um peremptório de justiça tributária, tratando-se de um parâmetro equânime para a repartição dos encargos do Estado.

Marco Aurélio Greco, com apoio em Victor Uckman, enfatiza a importância deste princípio, em primeiro lugar, para a necessidade de que os indivíduos, que usufruem dos serviços públicos que o Estado propicia, contribuam para custeá-los; e, em segundo, para ideia de justiça, a qual aponta no sentido de que essa contribuição se faça na medida da capacidade contributiva dos indivíduos.⁷

Nesse diapasão, compete à sociedade sustentar as finanças estatais, visto que o ônus financeiro do Estado deve ser distribuído entre seus pares a fim de que seja mantida a máquina pública em um fluxo contínuo de suas atividades. Registre-se ainda, que o objetivo principal da manutenção destes recursos encontrara-se em concordância com os objetivos fundamentais da República Federativa, dispostas no artigo 3º da Constituição Federal.

⁶ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 321.

⁷ GRECO, Marcos Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo, Dialética, 2011, p.319-320.

Portanto, tem-se decerto, que a aplicação pelo Estado de alíquotas diferentes no ICMS sobre a comercialização de energia elétrica busca a igualdade contributiva de acordo com a disposição econômica de cada contribuinte. Aliás, vale aqui lembrar a lição de Stuart Mill sobre a igualdade de sacrifício a qual visa a “distribuição e contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo”.⁸

Irrepreensível, também, a esse propósito, é a preleção de Luciano Amaro, para o qual o postulado da capacidade contributiva avizinha-se ao do **princípio da igualdade**, na medida em que, ao adequar 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.⁹

Desta forma, a distribuição do dever de contribuição deve ser igual a todos, em concordância com a Constituição Federal de 1988, que promove a isonomia tributária. É cabível demonstrar que a própria Carta Magna brilhantemente apresenta em seu artigo 150, II a proibição de tratamento desigual aos contribuintes. Com efeito, o princípio da capacidade contributiva, elencado no § 1º do artigo 145 da CF, serve de instrumento para a vedação ao tratamento desigual dos contribuintes ao instituir que os impostos possam ser graduados segundo a capacidade econômica destes.

Como já bem retratado preliminarmente, o princípio da capacidade contributiva aproxima-se, ainda, de outros postulados, que, sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a **personalização**, a **proporcionalidade**, a **seletividade**.

Cumprido consignar que o **princípio da personalização** está disfarçado no “sempre que possível” do enunciado constitucional do art.145, §1º. Tal imperativo traduz-se na adequação do ônus fiscal às condições pessoais de cada contribuinte. Nas palavras de Amaro, não se pretende com esse princípio que a lei determine o

⁸ STUART MILL, John. **Princípios de economia política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p.290

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro-22**. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.166.

imposto para cada pessoa com intuito de definir a capacidade econômica, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante dos impostos devido em cada situação concreta.¹⁰

Sobreleva-se a ressaltar que a harmonização dos impostos à capacidade econômica do contribuinte, encontra-se retratada no **princípio da proporcionalidade** em face do qual o encargo fiscal deve ser indiretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva.

Convém ponderar, ao demais que é apregoado, que a mera ideia de proporcionalidade é expressa apenas em uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). Cumpre obter, todavia, que a capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a escolha entre uma ou outra situação.¹¹

De tal forma, exposta a condição da aplicação constitucional do princípio da capacidade contributiva, esta Procuradoria entende que a não observância do princípio em discussão iria propiciar uma disparidade no recolhimento do ICMS entre os contribuintes. Convém notar, outrossim, que o Estado pratica as alíquotas submetendo os contribuintes a igualdade tributária, sem que assim reduza "o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas".¹²

Buscando reverter a prestação jurisdicional entregue, assevera a Recorrente, na síntese do essencial, que o Estado não aplicou o princípio da seletividade infringindo dispositivo constitucional. Somos levados, vez mais, a discrepar dessa afirmação. Como se pode notar, as alíquotas determinadas pela Legislação Estadual **encontram-se de acordo com o princípio da seletividade bem como da capacidade contributiva**. O imposto estadual segue um fluxo de recolhimento segundo a capacidade de cada consumidor, a saber:

- Energia Elétrica: 25%
- Itens Luxuosos: 22%

¹⁰ Op. cit p.167

¹¹ Op. Cit p.168

¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.12

- Mercadoria em geral: 18%
- Energia Elétrica:
 - Consumo em residências de até 150 Kwh: 12%
 - Consumo por cooperativas rurais até 500Kwh:12%
- Mercadoria especiais úteis: 7%
- Alimentos, medicamentos e vestuários: 0%

Dessa forma, é possível averiguar que o Estado não feriu o princípio da isonomia tributária (arts. 5º, caput, e 150, inciso II, da CF/88), tão pouco o princípio da seletividade (art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88) passando também a praticar alíquotas conforme a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º, da CF/88) discriminando “adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades”.¹³

À guisa de exemplo, podemos citar o voto do Ministro Alexandre de Moraes, no Recurso Especial Nº 714.139/SC, ao proferir que não ofende o princípio da seletividade/essencialidade a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o princípio da capacidade contributiva.

Ainda, nesse mesmo voto ele demonstrou que o “ente tributante pode aplicar alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e/ou da destinação do bem”. Portanto, conforme aduzido em linhas pretéritas, o Legislador Estadual também entendeu da mesma forma, não vendo óbices na fixação de alíquotas diferenciadas conforme a capacidade contributiva dos consumidores finais da energia elétrica.

Tecidas essas considerações necessárias, bem é de ver, outrossim, que não existe, na determinada alíquota praticada pelo Estado, incompatibilidade alguma com as normas constitucionais. A par disso, as alegações da Souto Borges LTDA não têm respaldo constitucional, para que seja alegada inconstitucionalidade da referida lei.

A *fortiori*, conclui-se que as alegações da empresa Recorrente não merecem prosperar em virtude da observância dos princípios constitucionais praticados pela

¹³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 104.

Recorrida. Resta concluir-se, em face disso, ter sido acertado o critério adotado pelo Estado ao determinar alíquotas de acordo com a capacidade contributiva visando a Justiça Social da população local.

4.3 DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

A princípio entende-se que a seletividade tem como escopo a efetivação do princípio da capacidade contributiva ao demandar uma tributação mais incisiva sobre aqueles produtos ou serviços supérfluos e, conseqüentemente, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Observa-se, em regra, que os produtos **essenciais** são usufruídos por toda a sociedade enquanto os produtos **supérfluos** são consumidos por aquelas pessoas que têm recursos suficientes para despende uma maior quantidade de riqueza.

A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas, que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. Para Fábio Canazaro, a essencialidade que orienta a seletividade constitui princípio promotor da igualdade, na medida em que esta exige “tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal” e “tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas”.¹⁴

Irrepreensível, também a esse propósito, é a preleção de Kiyoshi Harada¹⁵ ao discordar de parte da doutrina que entende que o ICMS deverá ser seletivo. Para ele, o ICMS não se trata de imposto seletivo, mas de imposto cujas alíquotas poderão ser seletivas em função da essencialidade dos bens objetos de circulação mercantil. A seletividade integraria, por assim dizer, o próprio processo legislativo. A palavra “poderá” não deve ser confundida com a palavra “será”, que consta em relação ao IPI (art. 153, § 3º, I da CF). O **ICMS poderá ser seletivo**, ao passo que o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna.

¹⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 154

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. - São Paulo: Atlas, 2018. páginas 519- 520)

Com peculiar maestria, continua o autor, mostrando que é ainda mais grave a confusão feita por parcela da doutrina entre o verbo “poder” com o substantivo “poder”, para sustentar que, quando o Texto Magno confere um poder, está a conferir *ipso facto* um dever. É certo que existe o poder-dever dos entes políticos. Só que aí se trata de poder enquanto força imanente do Governo para atingir a finalidade do Estado.

Como forma de uma melhor compreensão do assunto iremos tratar de dois impostos (IPI e ICMS). Seguindo esta esteira de raciocínio, o legislador constitucional de 1988 pontuou a obrigatoriedade e a faculdade da seletividade nesses dois tributos.

Como forma de evitar uma onerosidade excessiva no recolhimento dos impostos sobre produtos industrializados, o legislador constituinte determinou, de forma imperativa, a aplicação do princípio da seletividade; visto que, o contribuinte de direito, a quem é atribuído o fato gerador, repassa o ônus tributário ao longo da cadeia de suprimento.

Porém, este instituto apesar de ser taxativo ao IPI, é posto como **facultativo ao ICMS**, não apenas por mera semântica textual, mas por uma orientação constitucional; assim, se houvesse uma obrigação constitucional de aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, o texto estaria informando o dever normativo, o que não acontece. Dessa forma, o legislador ordinário estadual aplicou a alíquota segundo o art. 145, §1º, da CF quando orienta que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados conforme a **capacidade econômica do contribuinte**.

Consoante à disposição do artigo 155, §2º, inciso III, o ICMS **poderá** ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, competindo ao Senado Federal estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, estabelecendo, ainda, limites mínimos e máximos nas operações internas.

Assim, o legislador estadual entende que o meio adequado à aplicação da alíquota de ICMS sobre energia elétrica no Estado, seria por meio da observação do princípio da capacidade contributiva, como um meio de efetivar uma política fiscal de forma justa e necessária em 25% sem que definisse que os critérios utilizados para

esse fim fossem imutáveis, ou que determinassem alíquotas mínimas e máximas para tanto.

Por fim, não se pode deixar de registrar o voto do Ministro Alexandre de Moraes¹⁶ em caso análogo ao presente caso, que está sendo julgado pelo STF, o qual entende que o princípio da seletividade não deve servir de instrumento para determinar alíquotas mínimas ou máximas sem que fira a discricionariedade do legislador estadual, e ocasione uma insegurança jurídica, afetando tanto aos cofres públicos, como a toda ordem social dependente das ações estatais para seu pleno funcionamento.

A título de exemplo e com lide semelhante ao do presente caso, o Ministro Alexandre de Moraes explanou que foi verificado no caso em testilha, que o Estado de Santa Catarina adotou a seletividade das alíquotas do ICMS em sua legislação tributária semelhante ao caso em análise. Quanto à alíquota estabelecida para a energia elétrica, reconheceu sua essencialidade, considerou o princípio da capacidade contributiva e acrescentou-lhe efeitos extrafiscais, a fim de:

a) aplicar alíquota reduzida (12%) aos consumidores que possuem menor capacidade econômica/contributiva, compensando-se com a aplicação de alíquota majorada (25%) para os consumidores considerados de maior poder econômico/contributivo; b) estimular o consumo consciente e desestimular o desperdício dos consumidores de energia elétrica a fim de evitar escassez do serviço e/ou eventuais racionamentos.

Ou seja, da análise da legislação estadual demonstrada, verificou-se que o Estado de Santa Catarina - assim como vários outros Estados que adotam legislação semelhante -, aplicou o princípio da seletividade do ICMS nas operações com energia elétrica em conjunto com o princípio da capacidade contributiva imprimindo-lhe efeitos extrafiscais, o qual o Ministro entendeu estar em sintonia com a Constituição Federal.

Voltando ao presente caso, o ponto nodal de toda a controvérsia reside no fato de que a Empresa Soutos Borges LTDA deseja realizar o pagamento da alíquota

¹⁶ TEMA 745 da Repercussão Geral, Voto Min. ALEXANDRE DE MORAES, Plenário, Sessão Virtual de 5.2.2021 a 12.2.2021)

do ICMS reduzida, sobo argumento de que a Energia elétrica é um bem essencial e por isso deveria pagar a alíquota seletiva de 0% ou que de forma subsidiaria, o judiciário poderia entender que o referido bem teria características de bem essencial e assim submeter a alíquota de 7%.

Entretanto, mesmo esta Procuradoria entendendo ser incontroverso o fato de que a energia elétrica seja um bem essencial, a empresa não tem razão quando requer a mitigação das alíquotas do ICMS. Uma vez que o Estado já demonstrou que a energia elétrica é um bem essencial, modulando alíquotas seletivas de 12%, para aqueles consumidores residências que consumissem até 150 Kwh ou para as cooperativas rurais com o gasto energético de até 500 Kwh.

Portanto, o Estado observando os princípios da capacidade contributiva e da seletividade, visando a Justiça Social, diferenciou as alíquotas do ICMS de energia elétrica entre 12% e 25%. Ou seja, aqueles consumidores com o menor potencial econômico irão pagar as tarifas de energia elétrica com a menor quantidade de impostos.

4.4 DA EXTRAFISCALIDADE

Em linhas gerais, sabe-se que os tributos, como regra, constituem fonte de arrecadação para os entes políticos. Geralmente são instituídos para fomentar os anseios orçamentários da máquina pública que tem o objetivo de prestar serviços à sociedade, entre outras finalidades. Portanto são considerados tributos fiscais.

De acordo com Leandro Paulsen, nem sempre o motivo determinante da instituição ou do dimensionamento dos tributos está na arrecadação que possa gerar. Em alguns casos, é predominante a intenção de inibir ou induzir determinadas condutas por parte dos contribuintes. Se determinadas operações ficam muito caras em razão da tributação, tendem a ocorrer em menor número. De outro lado, se algumas atividades ou bens apresentam uma carga tributária menor que outras, há um estímulo à sua realização ou consumo.¹⁷ Ou seja, quando há uma instituição de

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p.245.

tributos que visa inibir ou induzir determinados comportamentos que se sobrepõem ao afã arrecadatório observa-se a extrafiscalidade dos tributos.

Acrescenta-se, ainda, que com propósito extrafiscal pode-se fazer uso da seletividade, fomentando o consumo pela redução da carga tributária para determinados produtos e inibindo para outros mediante elevação da alíquota a eles aplicável. Conforme BOTTALLO¹⁸:

A extrafiscalidade manifesta-se no IPI através do princípio da seletividade, que enseja a utilização deste imposto como instrumento de ordenação político-social, tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse político.

Sendo assim, o poder Legislativo pode e deve incentivar comportamentos que estimulem ou evitem determinados consumos. Nessa seara, esta Egrégia Corte já consolidou entendimento que “não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes”.¹⁹

Aliás, este tem sido o entendimento esposado pela jurisprudência desta corte. Vejamos:

O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes.

A propósito, comparando o presente caso com o *leading case* RE 714139/SC o qual o Estado além de basear-se na capacidade contributiva para estabelecer alíquotas diferenciadas para o ICMS incidente sobre a energia elétrica, visou incentivar a redução do consumo dos consumidores domésticos (que gozam da

¹⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e estrutura**. Dialética, 2009, p. 65.

¹⁹ RE 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017.

alíquota reduzida de 12% caso consumam até 150 Kwh mensais).

Ao passo que a extrafiscalidade com a alíquota de 25% visa inibir o desperdício de energia elétrica por consumidores que realizam o gasto energético superior aos 150 Kwh. Sendo assim, a extrafiscalidade delineou comportamentos econômicos para o uso do bem elétrico.²⁰

Em síntese conclusiva os exemplos citados, espelham, efetivamente, o princípio da capacidade contributiva conjuntamente com a Extrafiscalidade dos tributos, quando regula comportamentos de consumo de até 150 Kwh, os quais na maioria das vezes é feito por famílias de baixa capacidade econômica. Além disso, o Estado fomenta o fortalecimento da agricultura familiar de pequenas cooperativas, visto que com a menor carga tributária nas tarifas de energia elétrica, os produtos oriundos destes grupos terão um custo reduzido.

4.5 IMPACTOS DELETÉRIOS DE DESEQUILÍBRIO DAS FINANÇAS PÚBLICAS COM A INSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO OU DE 7% PARA O ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

No presente tópico realiza-se a análise dos impactos negativos para o equilíbrio das finanças públicas do Estado na queda da arrecadação do ICMS. Assim, examina-se a essencialidade dos tributos para a manutenção dos serviços públicos e preservação dos direitos fundamentais, e o risco para a segurança jurídica da perda de parcela relevante das receitas de ICMS.

Inicialmente, não se pode olvidar da relevância do pagamento de tributos para a sociedade, haja vista ser o principal meio para a concretização dos direitos fundamentais mediante a implementação de políticas sociais custeadas pelas finanças públicas, consoante explana Lenice de Moura.²¹ Nesse sentido, José Joaquim Nabais²² elucida que o imposto não pode ser encarado apenas na ótica de mero poder para o Estado ou mero sacrifício para os cidadãos, mas sim como

²⁰ RG RE 714139 SC - SANTA CATARINA, rel. Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento 12 de Junho de 2014, DJe-188 26-09-2014

²¹ MOURA, L. S. M. **Tributação, Cidadania e Justiça Social no Brasil**. Revista UNI-RN, Natal, v. 16, 2017, p.213.

²² NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185.

contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal.

Ademais, ressalta-se que a imprescindibilidade do tributo é observada em marcantes estatutos da história humana, consoante se extrai do art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789:²³ *"Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades"*, bem como do art. XXXVI da Declaração Interamericana dos Direitos e Deveres do Homem, aprovada na IX Conferência Internacional Americana em 1948:²⁴ *"Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos"*.

Frise-se que a própria integridade e defesa dos direitos fundamentais é estritamente dependente do equilíbrio da atividade financeira do Estado, consubstanciando o tributo no preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantidos os seus direitos e para se distanciar do Leviatã, deixando de lhe entregar serviços pessoais.²⁵

Nesse sentido, **o serviço público, financiado com o dinheiro do Estado, encontra o seu fundamento e a sua finalidade nos direitos fundamentais, haja vista as prestações positivas do Estado para a garantia do mínimo existencial**, representada pelas prestações no campo da educação, saúde e assistência social e até a proteção dos direitos difusos, como acontece com o meio ambiente e os bens culturais, os quais demandam o aporte de recursos públicos substanciais.²⁶

Percebe-se com clareza a importância vital dos tributos para o custeio do Estado e a concretização dos direitos fundamentais. Nesse diapasão, não se pode olvidar dos impactos deletérios que a queda na arrecadação acarreta para as

²³ FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pfdc/temas/legislacao/internacio.pdf/view>>. Acesso em: 24 ago. 2021.

²⁴ COMISSÃO INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Declaração Americana dos direitos e deveres do homem de 1948**. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.Declaracao_Americana.htm>. Acesso em: 24 ago. 2021.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, v. 5, p. 499.

²⁶ Op. Cit p. 500

finalidades de interesse público do Estado.

Assim, é imprescindível colacionar trecho do Parecer Nº 1106/2015 apresentado pelo Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, nos autos do Recurso Extraordinário nº 714.139 – SC. Na ocasião, o *Parquet* analisou a busca do contribuinte, LojasAmericanas S/A, pela redução da alíquota incidente sobre o ICMS nas operações de energia elétrica de 25% para 17% no Estado de Santa Catarina. Dessa forma, a ilustre Procuradoria explana a respeito dos impactos prejudiciais para a segurança jurídica e para a hígidezorçamentária dos Estados frente a uma possível situação de redução brusca das alíquotas:

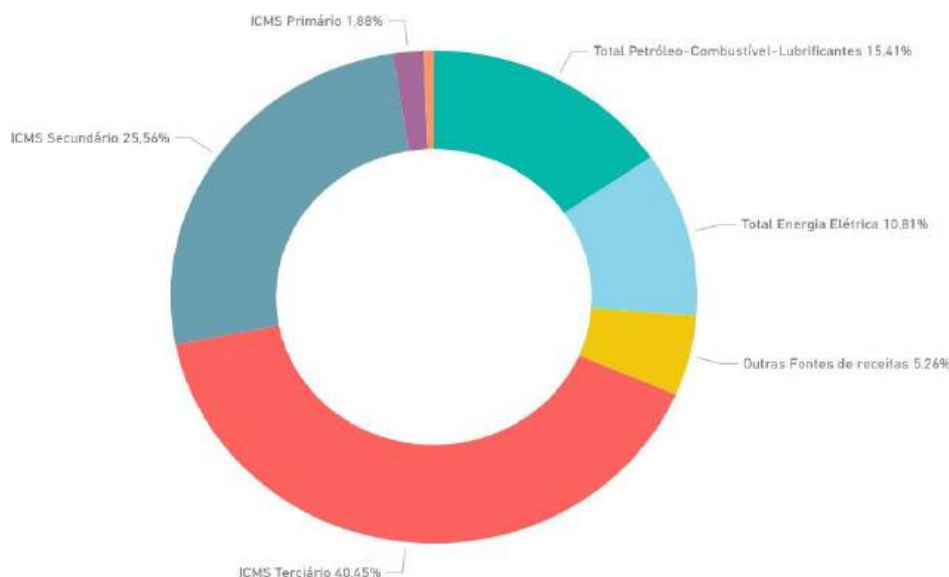
Dito isso, essa Procuradoria-Geral da República registra, na qualidade de custos legis, sua igual preocupação com os graves reflexos econômicos e sociais que a declaração de inconstitucionalidade do preceito legal catarinense pode vir a ter caso o presente recurso extraordinário seja, de fato, provido quanto ao art. 155, § 2º, III, da CF/88 e não lhe sejam modulados os efeitos. É patente o risco à segurança jurídica no caso subjacente, sobretudo em razão do excepcional interesse social na continuidade das prestações sociais de cunho estadual e no adimplemento geral dos compromissos assumidos pelo ente federado com base em seu orçamento.

No que tange ao caso concreto, percebe-se que o pleito da Recorrente de redução da alíquota de ICMS sobre energia elétrica para zero, ou, subsidiariamente, para 7%, configura-seem medida teratológica ante o impacto desastroso para as finanças públicas e para a política fiscal do Estado. Frise-se que o pleito da Recorrente conflita com as necessidades de um orçamento equilibrado para a manutenção do Estado e para o cumprimento dos deveres de prestação de serviços públicos.

Ressalta-se, outrossim, que o ICMS incidente sobre a energia elétrica é uma receita vital para os cofres públicos dos Estados brasileiros. Nesse sentido, colaciona-se gráfico elaborado pelo CONFAZ concernente ao Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais referente ao ano de 2020²⁷. Nesse diapasão,

²⁷ CONFAZ. **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais de 2020**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>. Acesso em: 28 out. 2021.

extrai-se que 10,81% da receita da arrecadação de ICMS origina-se do ICMS incidente sobre a energia elétrica. Confira-se:



Portanto, pleiteia-se que seja afastada a redução da alíquota do ICMS Energia Elétrica, haja vista a necessidade de higidez orçamentária do Estado para a continuidade do custeio da máquina pública, adimplemento das obrigações contraídas e prestação de serviços públicos para a garantia do mínimo existencial.

4.6 MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Outrossim, ainda que, *ad argumentandum*, por absurdo intraduzível, em atenção ao princípio da eventualidade, e por extrema cautela, para o caso pouco provável de V. Exas. entender pela inconstitucionalidade da lei, **requeremos a modulação dos efeitos da decisão para o próximo exercício financeiro posterior ao trânsito em julgado da sentença.**

De acordo com o art. 27 da Lei nº 9868/1999, nos casos em que o STF declarar ser inconstitucional lei ou ato normativo e levando em consideração as razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá a Suprema Corte: 1º) restringir os efeitos daquela decisão ou; 2º) decidir que só tenha eficácia

a partir de seu trânsito em julgado ou; 3º) que os efeitos sejam modulados em outro momento. Tal decisão deve ser aprovada por dois terços dos Ministros.

Convém ponderar, ao demais, que a restrição da eficácia temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade destina-se a adequar tais efeitos à situação do cotidiano, através da possibilidade de mitigar uma excessiva rigidez que não se coaduna à realidade presente, assim, evitando consequências gravosas. Desta forma, a modulação dos efeitos constitui uma espécie de válvula de segurança do sistema de fiscalização.²⁸

No caso em testilha, observa-se que a modulação dos efeitos deverá ser acatada pelo STF pela razão da segurança jurídica que este ato refletirá nas contas públicas do Estado. O raciocínio - que nos afigura irretocável - tem plena aplicação ao caso presente, tendo em vista o impacto negativo de arrecadação de receitas da Recorrida. Portanto, rogamos a esta Colenda Corte Extraordinária, que module os efeitos para o próximo exercício financeiro sob o fundamento da segurança jurídica.

4.6.1 Razões de segurança jurídica

Cumprе observar, preliminarmente, que é indiscutível a premissa de que o requisito da segurança jurídica está intrinsecamente ligado ao corolário principiológico constitucional. Pelasua natureza de Direito Fundamental, de acordo com Christine Mendonça, o princípio da segurança jurídica poderia ser caracterizado em três acepções:²⁹

(i) segurança jurídica como valor extrajurídico, correspondendo às expectativas do meio em relação ao sistema de direito posto; (ii) segurança jurídica vista como um conjunto de garantias constitucionais prevista no *caput* do art. 5º da Constituição Federal; e (iii) segurança jurídica vista como previsibilidade juridicizada, correspondendo às previsões do Direito Positivo que objetivam evitar que o fator tempo cause instabilidade na produção de relações jurídicas.

²⁸ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. T. II, 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 500.

²⁹ MENDONÇA, Christine. **Segurança na ordem tributária nacional e internacional**. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 46.

Além disso, a doutrina calcada nos lapidares conceitos expendidos por Humberto Ávila³⁰ dispõe que a estabilidade do sistema jurídico decorre da adoção de comportamentos que promovam **cognoscibilidade** – conhecimento do ordenamento jurídico em uma perspectiva estática –, **confiabilidade** – estado em que assegure a estabilidade e continuidade normativa; **ecalculabilidade** – capacidade de antecipar parcialmente os conteúdos normativos da atuação estatal final.

Tocantemente, ainda, ao tema versado, observa-se que o ponto fulcral (que tange os três comportamentos supracitados) do princípio da segurança jurídica é o tempo. Com efeito, Ana Paula Ávila explicita que o tempo funciona tanto como o fato gerador da suposta irreversibilidade fática ou jurídica, quanto da confiança depositada no Direito.³¹

Oportuno se toma dizer, consoante abalizado magistério de Misabel Abreu Machado Derzi, que tomado em consideração o ordenamento jurídico, deve-se considerar o tempo como grandeza multidimensional, a qual mescla passado, presente e futuro em operações internas, uma vez que as modificações jurisprudenciais podem atingir fatos jurídicos não completos que se protraem nesses três momentos, fazendo com que o princípio da confiança e da segurança ganhem o contorno de justiça prospectiva.³²

Cumprido observar, por derradeiro que na atividade de ponderação exercida pelo aplicador do direito, nos casos de modulação dos efeitos atrelados a lides envolvendo o ICMS, deve-se observar os efeitos práticos desta decisão para os Orçamentos Públicos dos Entes da Federação.

4.6.2 Orçamento Público

Prima facie, entende-se o orçamento público como uma lei autorizadora dos gastos governamentais realizados durante um lapso temporal, detalhando

³⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 341.

³¹ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 76-77

³² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 597.

minuciosamente as obrigações que deverão ser concretizadas com previsão sinalagmática da entrada de recursos necessários para a consecução dessas obrigações. É nessa linha que se desenvolve o pensamento exposto pelo ex-ministro Carlos Ayres Britto, para quem a lei orçamentária é a lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição.³³

Pelo prisma econômico, o orçamento é observado como um planejamento, com um árduo múnus buscando balizar e compatibilizar anseios sociais com as receitas de arrecadação prevista. Sendo assim, o ponto fulcral desta questão é demonstrar que para se ter um Orçamento sadio é preciso equilibrar o arrecadamento das receitas com as despesas expendidas pelo Estado.

De acordo com Celso Ribeiro Bastos³⁴ o papel econômico do Orçamento fica mais nítido quando se leva em conta a sua função como instrumento posto a serviço de uma maior racionalidade econômica. Confrontando receitas com despesas e forçando a um processo de escolha sobre as metas a serem cumpridas com os gastos públicos, o Orçamento força, inexoravelmente, um cálculo econômico consistente na avaliação de cada item que o compõe enquanto finalidade voltada a um máximo de bem-estar da coletividade mediante um dispêndio mínimo.

Ademais, tomando-se relevantes considerações alentadas sobre o Orçamento Público, é necessário que se faça uma breve definição a respeito de receitas e despesas para um melhor entendimento da matéria.

Utilizaremos a definição de Aliomar Baleeiro³⁵ que define **receita** como a entrada de dinheiro que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. Ou seja, receita pública é o ingresso de numerário aos cofres públicos, que servirá como fonte para fazer face às despesas públicas.

Convém ressaltar que a maior forma de arrecadação de receita é oriunda das receitas tributárias. Classificada como receita corrente, os valores arrecadados a título de tributos consistem na receita que aumenta a disponibilidade financeira do

³³ STF, ADI-MC 4048-1/DF, j. 14.5.2008, p. 92

³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 131.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 130.

Estado, no geral, sendo importante instrumento de financiamento dos objetivos definidos nos programas e ações voltados às políticas públicas. Para o direito financeiro são considerados como tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, de acordo com a teoria tripartite.

Já as **despesas** consistem no conjunto de gastos realizados pelo Poder Público para a consecução de suas atividades principais, com o objetivo de financiar as ações do governo, sempre com foco na satisfação das necessidades públicas. É, assim, o desembolso realizado pelo Estado para atender os serviços públicos e os encargos assumidos no interesse geral da sociedade.³⁶

Portanto, cabe demonstrar que o objetivo desta Procuradoria é demonstrar que a modulação dos efeitos imediatos da decisão, causará um enorme impacto nas contas públicas uma vez que haverá uma drástica redução de receita.

4.6.3 Da efetividade dos Direitos Fundamentais mediante Orçamento Público

Outro ponto que parece decisivo a questão *sub examine* é o fato de que o orçamento público está intimamente ligado aos Direitos Fundamentais. Afirma Ricardo Lobo Torres que, os direitos fundamentais têm uma relação profunda e essencial com o orçamento público. Dependem, para a sua integridade e defesa, da saúde e do equilíbrio da atividade financeira do Estado, ao mesmo tempo em que lhe fornecem o fundamento da legalidade e da legitimidade.³⁷

Nesse diapasão, auxiliado pelo entendimento levantado por Cass Sustein e Stephen Holmes,³⁸ no sentido de que todos os direitos implicam custos para o Estado, independentemente de sua classificação, percebeu-se que os custos, em qualquer caso, não podem ser ignorados. Não que o Judiciário se prive de decidir quando haja repercussão financeira na sua decisão, mas tão-somente que sejam admitidos argumentos orçamentários na sua análise.

³⁶ LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro** te - 9. ed. rev., atual, e ampi. - Salvador: JusPODIVM, 2020, p. 405.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, v. 5, p. 166.

³⁸ HOLMES, Stephen et SUSTEIN, Cass. **The cost of rights - why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton and Company, 1999, p. 170.

Tecidas essas considerações necessárias, bem é de ver, outrossim, que haverá um grande impacto redutivo nas receitas do Estado (em torno de 10%) caso haja a modulação dos efeitos da decisão de imediato. Sendo assim, invoca-se o **Princípio da Anualidade** do Direito Financeiro, o qual dispõe que é preciso o intervalo temporal de um ano para que se estimam as receitas e se fixa as despesas de um ente federativo.

Nesse sentido, o Procurador Geral da República atuando como *custos legis*, em manifestação no RE 714.139 – SC em que se discute lide semelhante com a do presente caso, recomendou a modulação dos efeitos da decisão para o futuro caso fosse acolhido o presente recurso. Foi manifestado de forma salutar que com esta modulação, o Estado de Santa Catarina poderia estabelecer novas previsões orçamentárias com base no montante recalculado das suas receitas, atendendo ao que prescreve o art. 167 da Constituição Federal.

Portanto, como um dos requisitos para a modulação dos efeitos é a segurança jurídica, oportuno se toma dizer que a condição para garantir a efetivação dos Direitos Fundamentais é a entrada de receitas no tesouro do Ente Federal. Logo, quando há uma restrição abrupta de receitas, fica prejudicada a manutenção desses direitos fundamentais e por consequência lógica é abalado o pilar da segurança jurídica. Isto posto, caso seja acatado o Recurso Extraordinário, **o que não se espera**, requer-se a modulação dos efeitos para o próximo ciclo financeiro.

5. CONCLUSÃO

Assim sendo, como restou sobejamente demonstrado, esta Procuradoria entende que é competência do poder Legislativo Estadual quanto à escolha das alíquotas de ICMS no referido Estado. Caso o Judiciário indique quais mercadorias devam ser essenciais haverá a usurpação do poder de decisão do legislativo quanto à caracterização do que seria as mercadorias essenciais.

Assim também o Estado não violou o princípio da seletividade pois observou os princípios constitucionais da capacidade contributiva, igualdade, personalização, proporcionalidade e função extrafiscal do imposto quando diferenciou as alíquotas aplicadas a energia elétrica. Aplicando alíquota de 12% para aqueles consumidores

de baixo poder econômico que consumissem até 150 Kwh (para residências) e de até 500 Kwh (para cooperativas rurais).

Além disso, rogo vênias a Vossa Excelências no sentido de que não acate ao pedido da parte Recorrente visto que com a redução das alíquotas para 0% ou 7% o Estado perderá uma grande fonte de arrecadação de receita, prejudicando a prestação dos serviços estatais e afetando a efetivação dos Direitos Fundamentais elencados na Constituição.

Por fim, caso a V. Exa acate o pedido da empresa, o que não se espera, que sejam modulados os efeitos da decisão para o próximo exercício financeiro considerando que o Estado precisará de tempo hábil para adequar seu orçamento, tentando equilibrar as arrecadações de receitas com suas despesas.

6. PEDIDOS

Pelo exposto, requer seja o presente recurso conhecido e provido determinando a manutenção da sentença proferida pelo Tribunal de 2º grau declarando ser constitucional as alíquotas do ICMS de 12% e 25% conforme constatada em Lei Estadual. *Ad argumentandum tantum*, caso o tribunal acate a redução para qualquer uma das alíquotas, **o que não se espera**, que seja modulado os efeitos da decisão para o próximo exercício financeiro.

Nesses termos, pede-se provimento.

LOCAL, data Advogado(a)

OAB XX XXXX

REFERÊNCIAS

ADI 1063 DF, rel. Min. CELSO DE MELLO, julgamento 18 de junho de 2001, DJ 08/08/2001 P -00095

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**-22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.166.

ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação**

conforme a Constituição do artigo 27 da Lei 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 76-77.).

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança jurídica.** São Paulo: Malheiros, 2011, p. 341.)

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças.** Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.130.) [(BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit. p. 694)]

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo** – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário.** São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 131.)

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e estrutura.** Dialética, 2009, p. 65.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Art. 6º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 28 de julho de 2021;

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 154

Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 32 1.

COMISSÃO INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Declaração Americana dos direitos e deveres do homem de 1948.** Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.Declaracao_Americana.htm>. Acesso em: 24 ago. 2021.

CONFAZ, **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 28 out 2021.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 1993, p. 104. CUNHA JÚNIOR. Dirley. **Curso de Direito Constitucional.** 6ª ed. Bahia: Juspodivm, 2012.

DA SILVA, José Afonso, **Curso de Direito constitucional Positivo,** Malheiro Editores LTDA, 25ª Edição, São Paulo, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2015, p. 597.)

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pfdc/temas/legislacao/internacional/declar_dir_homem_cidadao.pdf/view>. Acesso em: 24 ago. 2021.

GRECO, Marcos Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo, Dialética, 2011, p.319-320.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. - São Paulo: Atlas, 2018. páginas 519-520).

HOLMES, Stephen et SUSTEIN, Cass. **The cost of rights - why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton and Company, 1999.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro** te - 9. ed. rev., atual, e ampli. - Salvador: JusPODIVM, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: RT, 1994.

MENDONÇA, Christine. **Segurança na ordem tributária nacional e internacional. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 46.),

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. T. II, 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 500.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. **Modulação dos efeitos fiscal: uma análise da jurisprudência do supremo tribunal federal**. Revista Direito Tributário Atual, RDT 45-2020

MOURA, L. S. M. **Tributação, Cidadania e Justiça Social no Brasil**. Revista UNI-RN, Natal, v. 16, 2017, p. 181-235.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p.185.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.12

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p.245.

RE 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017

Recurso Extraordinário 714.139 – SC [RG RE 714139 SC - SANTA CATARINA, rel. Min. MARCOAURÉLIO, Julgamento 12 de Junho de 2014, DJe-188 26-09-2014]

RMS 28.227/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin

ROTMAN, Gert Willi, "**O princípio da legalidade tributária**", in Direito tributário, 5ª coletânea, São Paulo, Bushatsky, 1973, Ct. p. 153.

STUART MILL, John. **Princípios de economia política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p.290

TEMA 745 da Repercussão Geral, Voto Min. ALEXANDRE DE MORAES, Plenário, Sessão Virtual de 5.2.2021 a 12.2.2021)

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, v

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 504

FAZENDA

Bárbara Pereira Lattanzi

Bianca Siqueira de Santana

Brendon Almeida de Araújo

Caio Ricardo de Souza

Isis Jansen Moura

Lucas Matheus Vieira Rangel

Thais Morone Ramo

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Recurso Extraordinário nº: ...

Recorrente: SOUTO BORGES

LTDARrecorrido: ESTADO

A FAZENDA DO ESTADO, já devidamente qualificada, vem, respeitosamente, à presença de Vossas Excelências, através de seu (ua) Procurador (a) do Estado que este (a) subscreve, conforme procuração inclusa, à luz do artigo 75, II do Código de Processo Civil, apresentar os presentes

MEMORIAIS DE JULGAMENTO

A fim de ressaltar as questões de fato e de direito que entende que poderão auxiliar o manejo das teses já devidamente expostas, e que nesta peça ressaltará, conforme se demonstrará a seguir.

I DA BREVE SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se, na origem, de ação apresentada por empresa que promove a comercialização de energia elétrica, sujeita, em face disso, à incidência da Lei Estadual, a qual estabelece o recolhimento do Imposto estadual sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) à alíquota de 25% sobre o valor das operações.

Importante apontar que a mesma legislação estabelece que quando a comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh ou para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, a operação ficará sujeita à alíquota de 12%.

Frise-se, ademais, a fim de bem delimitar as nuances fático-legais que interessam à exposição de sua tese, que a mesma legislação do Estado recorrido adota alíquotabásica de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores, e

alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário (exceto itens luxuosos, para os quais a alíquota é de 22%).

A referida ação tem por escopo afastar esta citada norma tributária de incidência, garantindo à recorrente, nos termos do seu pedido inicial, a submissão à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais, apresentando, ainda, pedido subsidiário, que lhe seja garantida a incidência ao menos da alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis.

Em sede de recurso apresentado pela empresa recorrente, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado negou-lhe provimento, lavrando-se acórdão pela qual acolhe os judiciosos argumentos do Estado recorrido, cujo conteúdo, portanto, bem aplica o princípio constitucional da seletividade, conferindo-lhe a necessária adequação a outros relevantes princípios, em especial o importante papel da energia elétrica e relevante missão do ICMS como elemento regulador desse mercado, dando-lhe clara formatação extrafiscal.

Por isso que, na visão do recorrido, não deve sequer ser conhecido o presente recurso, não tendo havido nenhuma afronta de ordem constitucional, quer direta, quer indireta, afastando-se do permissivo constitucional autorizador deste recurso extremos, qualseja, o artigo 102, III, "a" e "c"¹.

I DA INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: SELETIVIDADE, ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sempre com o mais verdadeiro respeito ao Vosso elevado conhecimento, espera e requer que o Recurso Extraordinário não seja sequer conhecido por ausência de adequação às hipóteses constitucionais que o autorizam e, caso seja esta etapa de admissibilidade ultrapassada, que no mérito seja o mesmo desprovido, para o fim de manter o acórdão recorrido e a própria improcedência da

¹ **Art. 102.** Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

ação, ou seja, garantindo a aplicação da alíquota de 25%, majorando-se a verba honorária já definida, nos termos do artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil.

No presente caso, não há que se falar em violação de disposição constitucional, razão pela qual o recurso extraordinário proposto pela empresa Souto Borges Ltda deve ser inadmitido, à luz do disposto no artigo 102, III, "a" e "c"² da Constituição Federal.

De fato, não houve violação aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, muito menos da seletividade, como faz pensar a recorrente.

O princípio da seletividade, contra o qual se insurge a recorrente, está previsto, para fins de Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no artigo 155, §2º, III da Constituição Federal³. A seletividade é a possibilidade de medir a incidência das alíquotas previstas ao ICMS de forma descentralizada à produtos considerados essenciais e nãoessenciais.

Logo, em uma síntese e prévia visão, uma mercadoria ou serviço considerados para determinado Estado mais essenciais, possuirão alíquotas menores do que aqueles considerados menos essenciais. É uma forma de desestimular o consumo de produtos que o Estado, a partir de sua análise subjetiva e discricionária que lhe é dada, estipula como sendo menos essencial à sociedade e à sua região.

De acordo com o texto constitucional, o ICMS poderá ser seletivo. A Souto Borges Ltda, empresa recorrente, garante que a atividade que exerce de comercialização de energia é essencial para a subsistência de tantas outras atividades, como produção de alimentos, medicamentos e vestuários. Ora Excelências, em nenhum momento estar-se-á a questionar isso.

Aliás, a seletividade e, por bem, a essencialidade, estão sendo devidamente respeitadas. Isso porque, o Estado aqui recorrido, através de seu poder discricionário que lhe foi colocado pelo próprio texto constitucional, como

² Idêntica nota de rodapé nº 01

³ **Art. 155, § 2º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

Administração Pública - Poder Executivo, entendeu por bem delimitar a incidência do ICMS para itens de naturezas diversas.

Porém, o aumento da alíquota do ICMS relativo à energia não está ligado apenas à essencialidade. Na realidade, conforme se demonstrará adiante, a majoração da carga tributária relativa a este tipo de mercadoria e/ou serviço se dá em razão da própria atividade que este item de consumo oferece à sociedade.

Assim, se não há violação à seletividade, até porque está a ser respeitada pela própria liberalidade do texto constitucional e atuação do Estado recorrido, sequer poderíamos falar em violação aos princípios da capacidade contributiva e isonomia, previstos respectivamente nos artigos 145, §1º⁴ e 150, II⁵, ambos da Constituição Federal.

E isso possui correlação com a própria atividade da empresa recorrente. Isso porque, sua atividade é a comercialização de energia elétrica. A comercialização de energia elétrica é caracterizada como um SERVIÇO, visto ser uma obrigação de fazer. Sendo um serviço, nos moldes do artigo 594 do Código Civil, não pode a legislação tributária alterar seu conceito, à luz do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Consoante leciona Fábio Ulhoa,

“O objeto da prestação das obrigações de fazer não é uma coisa, mas um comportamento do sujeito passivo. Neste tipo de vínculo obrigacional – que é quase sempre negocial, já que as obrigações não negociais (responsabilidade civil, prestação de alimentos, obrigações tributárias etc.) são normalmente pecuniárias –, o interesse do sujeito ativo é o de contratar como passivo a adoção, por este, de uma determinada conduta.”⁶

⁴ **Art. 145, § 1º, CF.** Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵ **Art. 150, CF.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: obrigações: responsabilidade civil, volume 2 – 2. ed.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

Logo, o SERVIÇO da empresa recorrente é a venda de energia elétrica, esta sim vista como uma MERCADORIA. Contudo, para a empresa, a alíquota de 25% incide sobre o SERVIÇO de comercialização de energia elétrica e não sobre a MERCADORIA. A alíquota ainda é variável em sua própria atividade. Quando o serviço é prestado a consumidores residenciais ou produtoras cooperativas rurais, que realizam um consumo, em comparação, bem mais moderado que estabelecimentos empresariais ou industriais, a alíquota é diminuída para 12%.

Por esta razão, temos que o Estado recorrido está amplamente respeitando os princípios constitucionais da seletividade, da capacidade contributiva e da isonomia tributária, assim como, da mesma forma, cumpre e observa a capacidade que cada contribuinte e consumidor final terão à luz da cadeia tributária, dada à natureza indireta do ICMS. A onerosidade é maior à empresa contribuinte pelo serviço de comercialização de energia elétrica, pois esta é capaz economicamente de assegurar a exação tributária, em comparação ao seu consumidor final. E esta deve ser a lógica do sistema tributário ao tratar de impostos de caráter indireto.

II DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DA RECORRENTE, COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA, SUA AUTO-SUFICIÊNCIA E A NATUREZA DE SUA ATIVIDADE

Sendo comercializadora de energia elétrica, seja para pessoas jurídicas, seja para pessoas físicas, há, frisa-se, a prestação de um SERVIÇO.

A atividade da empresa recorrente é meio dentro da cadeia tributária, não sendo, portanto, a consumidora final da energia elétrica. Logo, para sua atividade empresarial, a energia elétrica é uma MERCADORIA MEIO, sobre um SERVIÇO, FINAL.

Sendo a essência da empresa a prestação do serviço de comercialização de energia elétrica, **a essencialidade aqui tratada não está relacionada com a energia elétrica em si, mas sim com o serviço de comercialização desta.**

O Estado, ao aplicar 25% de alíquota ao serviço de comercialização de energia elétrica, não violou a essencialidade da mercadoria, ou seja, da própria energia elétrica. Isso porque, uma vez disposto pela Constituição Federal a seletividade, assim o fez ao diferenciá-la de outros itens da sociedade. Logo, conforme já tratado,

não se está aqui a discutir a seletividade, visto que esta encontra-se presente ao caso em questão. **O que se está a discutir é a capacidade contributiva do contribuinte, polo passivo da relação jurídica tributária. Em outras palavras, é a capacidade contributiva da própria recorrente e assim a seletividade e essencialidade de sua atividade.**

Uma vez estando disposto na Constituição Federal a progressividade sempre que possível, conforme artigo 145, §1º⁷, o legislador dispôs ao Ente Competente, sujeito ativo da relação jurídica tributária, que, neste caso do ICMS é o Estado recorrido, a possibilidade de aplicar a exação fiscal de forma diferente para cada particularidade e situação específica do contribuinte.

A recorrente, empresa Solto Borges Ltda, pessoa jurídica de direito privado e comercializadora de energia elétrica, não possui a mesma capacidade contributiva que uma pessoa física, em consumo próprio e de sua família. Logo, a oneração de 25% na autuação fiscal é uma forma de onerar mais aquele que pode e possui capacidade a tanto, a fim de que, ao chegar ao consumidor final, a exação seja diminuta e possível dentro dos parâmetros de sua realidade.

Ressalta-se: a essencialidade da energia elétrica não é a discussão. Na realidade, o Estado, ao onerar a comercializadora de energia elétrica, apenas um dos sujeitos da cadeia tributária que o ICMS é inserido, está tentando assegurar a própria essencialidade da energia.

A empresa recorrente não pode, à luz da seletividade, querer autuação igual ao de pessoas físicas ou jurídicas, estas últimas em atividade rural. Não pode ainda, requerer diminuição da alíquota para se igualar às mercadorias essencialmente úteis. Isso porque, não estaria abarcada pela essencialidade, mas, em contradição, pela própria violação à capacidade contributiva. Não há sentido em querer autuação de pessoas em situação de extrema diferença da sua, bem como de mercadorias, tendo em vista que, para sua atividade fim, a energia elétrica não é uma mercadoria, mas sim um serviço, conforme já tratado.

⁷ Idêntica à nota de rodapé nº 04

III DA VARIAÇÃO DA ALÍQUOTA COMO EXPRESSÃO DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS – A CONSEQUÊNCIA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA EM POLÍTICAS PÚBLICAS

Aliás, não há como não tratarmos que atualmente a energia elétrica é um dos itens mais essenciais da sociedade contemporânea. E assim visualizamos, quando há falta de luz, os famosos “apagões” e as dificuldades de continuação de diversas tarefas tão essenciais à dignidade da pessoa humana, que assim são dependentes desta.

Dessa forma, concordamos com a empresa recorrente em sua argumentação de que sua atividade é essencial, dado sua finalidade. Contudo, não é correto a sua pretensão de alíquotas zero, previstas para mercadorias essenciais ou alíquota de 7% prevista para mercadorias úteis.

A alíquota zero, na região do Estado recorrido, é para medicamentos, alimentos e vestuários. Já a alíquota de 7% é relativa às mercadorias “especialmente úteis”. Observa-se que, em ambos os casos, tratam-se de MERCADORIAS. Porém, conforme já observado, a atividade da empresa recorrente é um SERVIÇO e não uma MERCADORIA. Sendo assim, deve-se haver a continuação da aplicação de 25% sobre a comercialização de energia elétrica, visto que não se está discutindo a essencialidade da energia elétrica, mas a capacidade contributiva da empresa comercialização de tal mercadoria.

Logo, necessitamos analisar sobre a variação da alíquota do ICMS, dado sua seletividade e progressividade, conforme dispositivos constitucionais já mencionados, e o quanto esta é consequência do seu caráter, embora excepcional, extrafiscal.

Conforme classificação doutrinária já amplamente conhecida, o ICMS é um tributo considerado em sua natureza, fiscal. Isso porque, assim como demonstraremos no próximo tópico, os recursos arrecadados são destinados à diversas políticas públicas voltadas ao interesse coletivo, embora, face sua natureza de imposto, não possua o caráter vinculante.

Porém, ao tratarmos de essencialidade, o ICMS também surte efeitos na regulamentação da própria sociedade, assumindo um papel extrafiscal.

Isso porque, dada sua seletividade, cabe ao Poder Executivo Estatal regulamentar sua incidência gradativa, de acordo com a essencialidade ou não da mercadoria ou do serviço. Quando se está a tratar de um serviço de comercialização de energia elétrica, embora um SERVIÇO, não se está a esquecer que, em sua atividade meio, há a MERCADORIA, mesmo que se enfatize novamente, que a presente discussão quanto à exação não se insere sobre a MERCADORIA e sim sobre o SERVIÇO.

A energia elétrica, aqui discutida como mercadoria na atividade meio da empresa recorrente, possui taxa de consumo muito mais elevada, em comparação à itens luxuosos. Isso explica o porquê do Estado recorrido inserir alíquota maior sobre aquela, do que sobre itens luxuosos.

É uma forma de, a partir da seletividade e, em consequência, de um caráter extrafiscal do ICMS sobre energia elétrica, aplicar alíquotas majoradas a esta última, como um meio de desestimular o próprio consumo já excessivo.

Se assim quisermos verificar, é manifestamente menor o consumo de itens luxuosos, em comparação com a energia elétrica. **A forma de desestímulo através da atuação tributária é necessária para a sobrevivência da própria sociedade e futuro ambiental. A extrafiscalidade é uma forma do Estado intervir na economia e na sociedade, daí o pensamento da justiça fiscal.**

Carrazza, ao dispor sobre o caráter extrafiscal do imposto, afirma que este é “a fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público” e “a não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ou conveniente ao País”.⁸

Quanto mais consumirmos energia elétrica sobre a forma comum em Kwh, a partir de hidrelétricas, do qual é o meio de serviço da empresa recorrente, mais consequências negativas traremos ao meio ambiente e ao ecossistema.

Embora a água seja uma energia renovável, há graves alterações à fauna e flora locais, face o desmatamento que assim causa, bem como a consequente diminuição de peixes, impactando, inclusive, em outras atividades econômicas, como a pesca e o turismo. Há riscos de inundação em áreas verdes, sem falar sobre

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 537

o deslocamento de famílias dos locais de suas residências. A velha máxima de diminuir o consumo parece ser a solução mais viável para a presente época.

Logo, a majoração da alíquota do ICMS relativa à energia elétrica, seja sobre a mercadoria, seja sobre o serviço que incide nesta, é uma forma de diminuir eventual utilização em excesso pela população, bem como, até mesmo, evitar os famosos "apagões", face a má distribuição de energia.

IV DO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E A IMPOSSIBILIDADE DO PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLATIVO E COMO JULGADOR DO MÉRITO ADMINISTRATIVO

Por outro lado, além de o pleito da empresa recorrente não merecer prosperar pelos argumentos acima relatados, é imperioso destacar que não pode o Poder Judiciário acolher o pedido de aplicação de alíquota diversa da prevista em Lei, sob consequência de se violar o Princípio da Separação dos Poderes, previsto no artigo 2º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Como cediço, este princípio traz o entendimento de que não haverá, entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, qualquer subordinação funcional, isto é, não será possível que, **sem qualquer respaldo legal**, um deles usurpe a função do outro e a exerça conforme seu próprio entendimento, vez que os poderes são independentes e devem atuar em harmonia.

Acerca deste tema, prescrevem os ensinamentos de Dirley da Cunha Júnior:

[...] os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário sejam desempenhados por órgãos diferentes, "de maneira que, sem nenhum usurpar as funções dos outros, possa cada qual impedir que os restantes exorbitem da sua esfera própria de ação". Só assim é possível o controle do poder pelo poder, só assim é possível a plena realização da separação de Poderes, que se traduz – sintetizamos – na separação funcional (cada função deve ser confiada a cada órgão da maneira mais especializada possível) e na separação orgânica (os órgãos da soberania devem ter independência mútua e devem

estar, em tudo, em idêntico pé de igualdade). É essa a essência da doutrina da separação de Poderes. (JUNIOR, Dirley da Cunha, 2010, p. 514)

Desta forma, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III⁹, prescreve que a competência para legislar sobre a matéria tributária é do Poder Legislativo, que, exercendo sua função típica, o deverá fazer por meio de Lei Complementar.

Com fulcro neste princípio e na previsão constitucional, tem-se que **a competência para fixação das alíquotas para o ICMS é do legislador estadual**, não sendo crível, sob a ótica da legislação vigente, que o Poder Judiciário profira uma decisão que substitua a vontade daquele que detém a competência para legislar sobre o assunto.

Como já anteriormente mencionado, o legislador estadual, ao editar a Lei que fixou as alíquotas que aqui são debatidas, o fez com total respeito aos princípios da seletividade e da essencialidade, utilizando-se da discricionariedade que a própria Constituição Federal o outorgou.

O Poder Judiciário não pode, portanto, em sede de apreciação recursal, usurpar-se da função típica do Poder Legislativo Estadual e alterar as alíquotas por este impostas com base na essencialidade do produto/serviço, pois, se assim fosse, estaria violando o Princípio da Separação e Independência dos Poderes, bem como, estaria adentrando no mérito do ato administrativo, o que não lhe é permitido.

Em que pese o Poder Judiciário ser o órgão responsável por julgar e trazer soluções justas para os mais diversos conflitos de nossa sociedade, não é constitucional que ele o faça inovando no direito positivo e alterando o teor de uma Lei, a qual foi editada em respeito à discricionariedade do Poder Legislativo Estadual.

Resta claro, portanto, que o que a empresa recorrente pretende é que o Poder Judiciário assumira a competência constitucional do Poder Legislativo, e atue como legislador positivo, alterando a previsão legal para que esta se adeque com o julgar ser correto, o que não é possível, por expressa imposição constitucional.

⁹ **Art. 146, CF.** Cabe à lei complementar:

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

VI DA NATUREZA FISCAL DO ICMS, SUA FUNÇÃO SOCIAL E O DESTINO DE SEUS RECURSOS ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS ESTATAIS

Ainda assim, cumpre mencionar que o ICMS possui papel importante na atuação da própria função social disposta em nossa Constituição Federal, além da viabilização que é feita às políticas públicas sobre os recursos provenientes de sua arrecadação.

Na personificação de Estado Fiscal, este deve promover aos cidadãos os direitos que lhes são constitucionalmente garantidos. Para tanto, se faz necessário uma estrutura que lhe permita assegurar tais direitos.

Neste sentido, o tributo se justifica como meio garantidor do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual precede a própria existência do Estado, de modo a materializar o bem-estar social. (SIQUEIRA, p.01.2021)

A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º da Constituição Federal, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal. (MENDES, p.1539.2018).

Dessa forma, é por intermédio de imposição de tributos que o Estado obtém recursos para atingir seu escopo. Assim, se qualifica a função social dos tributos. Como forma de controle e manutenção da esfera pública.

No âmbito do ICMS, embora possua natureza essencialmente fiscal, isto é, constitui-se como mero mecanismo de arrecadação dos recursos financeiros aos cofres públicos, sua arrecadação pode caracterizar-se como forma de intervenção social, econômica e ambiental.

Em um contexto de crise hídrica, a escassez das chuvas provoca o esvaziamento dos reservatórios das hidrelétricas, responsáveis por mais de 60% da geração de energia elétrica do país.

Ademais, o acréscimo da alíquota de ICMS pode se explicar como medida para combater o período de estiagem, em forma de política pública.

Portanto, assumindo seu papel de gestor das políticas de interesse coletivo, deve o Estado buscar meios para atender à necessidade de proteção dos recursos

naturais para a presente e para as futuras gerações, inscrita no artigo 225 de nossa Constituição Federal¹⁰, aliando o interesse público ao desenvolvimento sustentável.

Nesta perspectiva, considerando que a maior parte da produção de energia elétrica no Brasil advém de energias renováveis, ou seja, hidrelétricas e usinas eólicas, estas mostram-se menos nocivas ao meio ambiente, embora, ainda assim, haja conseqüências paraaquele.

O que se quer concluir é que a majoração da alíquota de 25% sobre o ICMS que assim é cobrada pelo Estado recorrido é equiparável à realidade atual da sociedade, bem como benéfica, como forma de conscientização em relação ao desenvolvimento sustentável, bem como a manutenção da esfera pública, não havendo o que se falar, portanto, em nenhuma ilegalidade, devendo permanecer a exação imposta pelo Estado recorrido, em seu poder discricionário.

DA CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, requer-se de Vossa Excelência:

- a) A **inadmissibilidade do recurso extraordinário**, ante a ausência de violação à Constituição Federal, face o respeito aos dispositivos constitucionais anteriormente dispostos, à luz do artigo 102, III, "a" e "c" da Carta Magna.
- b) Em caso da análise do mérito, o que se permite apenas por eventualidade, **requer que o recurso seja improvido**, tendo em vista que razão não assiste à empresa recorrente em ter as alíquotas do ICMS diminuídas. Isso porque, conforme já exposto em toda a argumentação, a alíquota de 25% estabelecida por este Estado recorrido está em consonância com os ditames legais e constitucionais, tendo em vista o poder discricionário constitucional adotado em razão da seletividade, bem como, face a necessidade de aplicação majorada a fim de proteger o caráter fiscal e extrafiscal que este tributo possui à nossa sociedade. Aliás, tem-se, mais uma vez, que a atividade exercida pela recorrente sobre energia elétrica dispõe de um serviço e não de uma mercadoria, o que retira qualquer possibilidade de aplicação de seu

¹⁰ **Art. 225, CF.** Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

pedido principal ou subsidiário, tendo em vista que as alíquotas de 0% e 7% são paramercadorias.

c) A condenação da recorrente nos ônus sucumbenciais, tendo em vista sua sucumbência, à luz dos artigos 82, §2º e 85, ambos do Código de Processo Civil.

Termos em que, Pede deferimento.

Cidade, data.

Nome e assinatura do (a) Procurador (a)(OAB/Conselho Seccional)

DAS REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARNEIRO, C. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. E-book.

CUNHA, Júnior. **Dirley da. Curso de Direito Constitucional**. 4ª ed. Salvador: JusPodivm. 2010, p. 514.

FONSECA, B. B.; DUARTE, P. A.; DUTRA; V. P. F. **O fenômeno da mutação constitucional e os casos ocorridos no Brasil**. Artigo Acadêmico de Direito. Universidade Federal do Rio Grande. 1 de setembro de 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/o-fenomeno-da-mutacao-constitucional-e-os-casos-ocorridos-no-brasil/#:~:text=N%C3%A3o%20pode%20ser%20esquecido%20tamb%C3%A9m,neoliberais%20e%20coisas%20do%20tipo>. Acesso em: 07 de maio de 2021.

MAZZA, A. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

PAQUETE, Suzana. Qual o impacto ambiental da instalação de uma hidrelétrica? Mundo Estranho. Revista Abril. 4 de julho de 2018. Disponível em: <https://super.abril.com.br/mundo-estranho/qual-o-impacto-ambiental-da-instalacao-de-uma-hidreletrica/> Acesso em 30 de agosto de 2021.

LESSA, Claudio. Especialistas apontam efeitos ambientais negativos de pequenas hidrelétricas. Agência Câmara de Notícias. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/606063-especialistas-apontam-efeitos->

ambientais-negativos-de-pequenas-hidreletricas/ Acesso em: 30 de agosto de 2021.

PAJOLLA, Murilo. O que está por trás da crise energética que pode provocar um novo "apagão" no Brasil. Brasil de Fato | Lábrea (AM) | 13 de Julho de 2021 às 07:53. Disponível em:

<https://www.brasildefato.com.br/2021/07/13/o-que-esta-por-tras-da-crise-energetica-que-pode-provocar-um-novo-apagao-no-brasil>. Acesso em 4 de setembro de 2021.

SCAFF, F. F. TUPIASSU, L. V. C. **Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico**. Hileia. Revista de Direito Ambiental da Amazônia. Ano-2, nº 2. Manaus, janeiro-junho, 2004. Disponível em:

<https://pos.uea.edu.br/data/eng/direitoambiental/hileia/2004/2.pdf#page=15>
Acesso em: 4 de setembro de 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 505

FAZENDA

Aline Akemi Soares Kavashita

Beatriz Lopes Marin

Emily Alves de Lima

Everton José Pereira

Lucas Roberto Trilha

Mateus Ikeda Mazaro

Matheus Tomé da Silva

Raphaela Bernardes Seixas

EXCELENTÍSSIMOS(AS) SENHORES(AS) MINISTROS(AS) DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº _____.

Recorrente: Souto Borges Ltda.

Recorrido: Fazenda Pública Estadual.

A **FAZENDA ESTADUAL**, já qualificada nos autos do processo em epígrafe, vem, respeitosamente, por meio de sua Procuradoria constituída nos termos da lei, nos autos da ação judicial movida pela empresa **SOUTO BORGES LTDA.**, apresentar a Vossas Excelências os presentes **MEMORIAIS**, a fim de auxiliar os julgadores no deslinde do Recurso Extraordinário que lhes foi submetido, esclarecendo, por derradeiro, as melhores razões de Direito para a improcedência do recurso, as quais a seguir se expõem.

1. DOS FATOS

Cuida-se de Recurso Extraordinário afetado pela sistemática de repercussão geral, no qual a Recorrente, pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto social a comercialização de energia elétrica, objetiva provimento jurisdicional para reduzir a alíquota de ICMS aplicável às suas operações. Em resumo, os argumentos da Recorrente se baseiam na suposta aplicação imperativa da seletividade em razão da essencialidade (art. 155, § 2º, inciso III da Constituição Federal de 1988 – “CF/88”). Alega, portanto, que a essencialidade do bem levaria à inconstitucionalidade da alíquota de ICMS de 25% incidente nas operações de comercialização de energia elétrica. Assim, a Recorrente pleiteia a redução de 25% para (i) 0%, alíquota prevista na legislação em exame para a comercialização de bens alimentares, medicamentos e artigos de vestuário ou, alternativamente, para (ii) 7%, alíquota prevista para mercadorias consideradas pelo legislador estadual como especialmente úteis.

Em que pese a argumentação da Recorrente, frisa-se desde já que o presente Recurso Extraordinário não merece provimento, tendo em vista (i) o exercício regular da competência tributária pelo ESTADO dentro dos limites impostos pela

Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”); (ii) a aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade sob a ótica da extrafiscalidade e a função social do tributo; (iii) a vedação à atuação do Poder Judiciário enquanto legislador positivo diante da delimitação institucional de competências e a relação interdependente recíproca entre os três Poderes consubstanciada no princípio da separação dos poderes; (iv) a necessidade de tratamento do ICMS como instrumento de proteção ambiental; (v) o princípio da proporcionalidade em face do derradeiro, (vi) subsidiariamente, a necessária modulação dos efeitos da decisão. Outrossim, pugna o ESTADO pela manutenção integral do entendimento manifestado pelo Tribunal *a quo*, com o conseqüente desprovemento do Recurso manejado pela Recorrente, pelas razões de direito que passa a examinar.

2. DO DIREITO

2.1. DO EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DENTRO DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS

O primeiro argumento que justifica a constitucionalidade da incidência tributária no caso em tela diz respeito à forma como foi outorgada aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição do ICMS pela CF/88. No tocante ao caso, ressalta-se o disposto no inciso II, do art. 155, o qual preconiza que ICMS incidirá “sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica”⁸⁸, sendo, inclusive, um dos únicos tributos autorizados pela CF/88 a incidir especificamente sobre operações relativas a energia elétrica, nos termos do § 3º do art. 155.

Pois bem. Partindo do entendimento do texto constitucional, outorga-se aos Estados e ao Distrito Federal, mediante Lei Ordinária, a faculdade de instituir o ICMS, devendo o legislador estadual, por determinação expressa do art. 155, § 2º, inciso XII, da CF/88, observar o disposto em lei complementar, no caso, a Lei Kandir, no que diz

⁸⁸BERGAMINI, Adolpho. **Curso de Tributos Indiretos, Volume I, ICMS**. 4ª edição - revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 56

respeito, dentre outras questões específicas, (i) aos contribuintes, (ii) às regras aplicáveis à substituição tributária, (iii) ao regime de compensação do imposto, (iv) ao local de incidência das operações que se sujeitam à incidência do imposto, (v) à forma com que as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, e (vi) à base de cálculo, fixada de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço⁸⁹. É evidente, portanto, o cuidado com o qual a CF/88 tratou a delimitação dos aspectos que compõem a regra matriz de incidência do ICMS, utilizando-se de disposição específica para a outorga de competência à lei complementar para definição dos elementos essenciais da regra de incidência, à despeito da existência de norma geral definida no art. 146 da CF/88. Desse modo, o texto constitucional não esgotou a delimitação da hipótese de incidência do ICMS, mas delegou competência à lei complementar para estabelecer as balizas e os limites claros nos quais o legislador estadual poderia atuar na instituição do ICMS dentro do Estado.

Neste ponto, inclusive, merece especial destaque a atenção dada pelo constituinte ao aspecto quantitativo do ICMS, tratado em diversos dispositivos distintos no § 2º do artigo 155, cujo conteúdo prescreve os limites a serem observados pelos Estados e pelo Distrito Federal na determinação da base de cálculo e na fixação das alíquotas do imposto. É o caso dos incisos IV e V do § 2º do art. 155, que delegam ao Senado Federal a competência para o estabelecimento das alíquotas aplicáveis às operações interestaduais, bem como as alíquotas máximas e mínimas nas operações internas. Além disso, é preciso destacar desde já que o constituinte possuía objetivos claros para a determinação de tais limites, quais sejam, a prevenção de conflitos de competência e do estabelecimento de uma guerra fiscal entre os Estados. Esse objetivo decorre do reconhecimento das desvantagens de uma guerra fiscal tanto da perspectiva jurídica, considerando o seu aspecto inconstitucional, quanto da perspectiva econômica, haja vista que a desorganizada

⁸⁹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 1.101.

concessão de benefícios fiscais conduziria à queda de arrecadação fiscal e, conseqüentemente, implicaria uma competição desmoralizadora⁹⁰.

Ora, conforme leciona CARRAZA, tendo em vista que a energia elétrica foi considerada uma mercadoria dotada de valor econômico pela CF/88, foi facultada a incidência do ICMS sobre a **geração, transmissão, distribuição ou no seu consumo**, podendo o **legislador estadual ou distrital**, na instituição do tributo, incluir na hipótese de incidência todos os aspectos materiais ou qualquer um deles⁹¹. Não obstante, uma vez que a base de cálculo do ICMS será o valor da energia efetivamente utilizada pelo contribuinte, a alíquota do imposto será um percentual aplicado sobre o valor de seu fornecimento, que é fixado **pela lei de cada Estado**, observadas possíveis determinações relativas às alíquotas máximas e mínimas, estabelecidas pelo Senado⁹². O exercício da competência tributária pelo Estado não violou qualquer dispositivo constitucional: muito pelo contrário, estabeleceu-se a incidência do ICMS dentro dos limites prescritos pela Constituição e pela legislação aplicável, inexistindo qualquer fundamento (que não o desejo do sujeito passivo) que justifique essa insurgência.

2.2. DA FACULTATIVIDADE DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO ICMS

O segundo argumento que justifica a necessidade do desprovento do recurso em questão refere-se à facultatividade da adoção da seletividade em razão da essencialidade e do reconhecimento de que esse princípio pode ser concretizado de diferentes formas pelo legislador. Essa conclusão decorre da própria escolha do constituinte com relação à forma de prescrever esse princípio para o ICMS. A partir da Constituição de 1988, a previsão da seletividade em função da essencialidade foi estendida do IPI também para o ICMS. De um lado, o artigo 153, § 3º da CF/88 determina que o imposto sobre produtos industrializados "**será** seletivo, em função

⁹⁰MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. **Curso De Direito Constitucional**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1560-1562.

⁹¹CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15ª Ed. Revista e ampliada, até a Emenda Constitucional 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 292.

⁹²Ibidem, p. 312

da essencialidade do produto". De outro lado, o artigo 155, § 2º da CF/88 estabelece que o ICMS "**poderá** ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

A utilização de dois termos distintos, nesse caso, indica exatamente a diferenciação entre esses dois comandos. Aplica-se, nesse caso, o argumento da *constância terminológica* ou *presunção de sinonímia*. Segundo este, o legislador emprega um termo ou expressão sempre com o mesmo significado (ao menos no interior de qualquer documento normativo); e, reciprocamente, quando o legislador emprega termos ou expressões diversos, estes não podem ter o mesmo significado (ao menos não no âmbito de um mesmo documento normativo)⁹³. Tal argumento parte do pressuposto de que o legislador emprega termos iguais com significados iguais e termos diferentes com significados diferentes. Se o legislador empregou termos diferentes, quis atribuir significados diferentes, e, conseqüentemente, se empregou termos iguais, pretendeu atribuir significados iguais. Para o caso concreto, isso significa que enquanto a seletividade em razão da essencialidade é uma obrigação para o IPI, a seletividade em razão da essencialidade é uma faculdade para o ICMS. Do mesmo modo, TORRES afirma que esta é, inclusive, a principal diferença entre a seletividade do IPI e do ICMS, sendo evidente o desejo do constituinte em facultar a verdadeira definição da seletividade do ICMS ao legislador estadual⁹⁴. Ora, se a legislação fixou a essencialidade a critério do legislador estadual, não pode o sujeito passivo alegar ser inconstitucional ou, alternativamente, requerer que o judiciário atue como legislador.

Neste norte, insta citar lição de LARENZ de acordo com a qual "**toda interpretação de um texto há-de iniciar-se com o sentido literal**"⁹⁵ e, como diz acertadamente MEIER-HAYOZ, o teor literal tem, por isso, uma dupla missão: "**é o ponto de partida para indagação judicial do sentido e traça, ao mesmo tempo, os limites da sua atividade interpretativa**"⁹⁶. Em sentido análogo, manifesta-se o Exmo.

⁹³GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 299.

⁹⁴TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. III, Os Direitos Humanos e a Tributação*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 460.

⁹⁵LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* (Metodologia da ciência do direito). Tradução de José Lamego. 5 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 450-454.

⁹⁶MEIER-HAYOZ. *Der Richter als Gesetzgeber*. Zürich: Juris-Verlag edition, 1951. p. 42

Ministro BARROSO, reforçando a assertiva de que **"toda interpretação jurídica deve partir do texto da norma, da revelação do conteúdo semântico das palavras"**⁹⁷. Isto porque, como se pressupõe, o constituinte demonstrou pretensões descritivas, de modo que buscou a forma mais clara e inequívoca possível para que a vontade da CF/88 pudesse ser identificada e obedecida em todo e qualquer verso da Lei, de modo que a opção adotada pelo constituinte, no que tange à linguagem diligente da CF/88, aponta que o rigoroso cuidado na terminologia escolhida *"não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência"*⁹⁸, e precisão necessária à redação do texto constitucional enquanto *"sistema axiológico e cultural de um determinado povo"*⁹⁹.

Para além da dogmática, FERRAZ JUNIOR mensura distinção lexical entre *conceitos* e *termos*. Elucida o jurista que, enquanto "conceito" é a palavra, admitir-se-ia a substituição da expressão fonética da abstração desde que substituída por outra expressão fonética que não infira em alteração de seu sentido base, isto é, *mantendo-se suas regras de uso e base de sinonímia*, ao passo em que a palavra enquanto "termo" revela singularidade da expressão fonética para construção da abstração¹⁰⁰. Com efeito, a pretensa atribuição de sinonímia pelo contribuinte entre os verbos "será" (IPI) e "poderá" (ICMS) não encontra lastro em ambos os usos. Vê-se que o "conceito" se revela como essência, isto é, a abstração invariável das ideais do interlocutor independente de uso lexical diverso, de modo que o vocábulo utilizado pelo constituinte (poderá) jamais poderia ser interpretado ou substituído por outro de abstração e essência dessemelhante (será), especialmente quando aquele expressa uma faculdade e este verdadeira obrigatoriedade. De igual modo, considerando a abstração consubstanciada no verbo enquanto "termo", uma que vez que inserto em texto constitucional de predicado descritivo não poderia sê-lo senão em uso próprio, singular, único e objetivo da expressão fonética utilizada, inexistindo lastro gramatical para atribuição de sinonímia.

⁹⁷BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1999. pp. 100-102.

⁹⁸BOBBIO, Norberto. **Teoria Della Scienza Giuridica**. Torino: Giappichelli, 1950. p. 200.

⁹⁹MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. **Curso de direito constitucional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva 2015. p. 92.

¹⁰⁰FERRAZ, JR., Tercio Sampaio. **Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 19.

Há que se aceitar que aquele que pretende dizer algo usa as palavras no sentido que são comumente entendidas, figurando o verbo "**poderá**" como norma conceitual fechada colhida pelo legislador para expressão clara da vontade, não atécnica ou anacrônica, mas carregada de significado objetivo dado pelas relações jurídicas do dia-a-dia¹⁰¹ e pelo caráter analítico da CF/88. Neste norte, sendo o vocábulo uma união de elementos empíricos e normativos, ainda que se desconsidere a diferenciação semântica dos verbos utilizados pelo constituinte à aplicação da seletividade ao IPI e ao ICMS (será e poderá, respectivamente), essa desconsideração do sentido preliminar das palavras só poderia ser aceita se não traduzisse anormalidade suficiente à descaracterização da abstração, como pretende a Recorrente. Em mesmo sentido, CARVALHO leciona que a norma é um "*juízo hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y)*"¹⁰² formada através da semântica do texto normativo conjugada à axiologia do sistema na qual se insere e elementos metajurídicos, decerto que a interpretação isolada do texto redundaria na perversão do significado da norma enquanto parte integrante de um conjunto de proposições, em que "*ao tentar enuncia-lo [...] encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos*"¹⁰³.

Mas ainda que tudo isso fosse desconsiderado – ignorando o sentido literal do texto constitucional – e se considerasse esse critério como obrigatório (tanto do ponto de vista da seletividade, como do ponto de vista da essencialidade), mesmo assim a fundamentação apresentada pela Recorrente seria improcedente. A essencialidade **não é um conceito determinado**, mas surge no texto constitucional de **forma aberta**, devendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural, como se observa da opção tomada pelo legislador estadual. Neste sentido, SCHOUERI demonstra que o conceito de essencialidade deve ser abrangido por duas perspectivas: a individual e a **coletiva** e, quando destacamos a segunda, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais¹⁰⁴. A título de exemplo, pode-se citar que todos

¹⁰¹LARENZ, Karl. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft** (Metodologia da ciência do direito). Tradução de José Lamego. 5 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 465.

¹⁰²CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 44.

¹⁰³*Ibidem*.

¹⁰⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10^o ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. P 235.

os cidadãos merecem ter o meio ambiente ecologicamente equilibrado, consoante determina o art. 225, da CF/88.

Existe, portanto, uma exigência de concretização dessa cláusula, sujeita à opção política do Ente Federado. ALEXY leciona que princípios são normas que possuem um grande grau de generalidade e, conseqüentemente, podem ser definidos como "*mandamentos de otimização*"¹⁰⁵, haja vista não determinarem decisões absolutas e disporem de determinadas possibilidades de satisfação de interpretação. Desse modo, entende-se que o princípio da seletividade em razão da essencialidade, insculpido no art. 155, § 2º, III, da CF/88, ora alegado pela Recorrente como **única** justificativa aceitável para a existência de alíquotas diferentes, assim como os demais princípios constitucionais, molda-se para **nortear** o legislador tributário em suas tomadas de decisões e **não** como decisão absoluta pré-estabelecida.

Em outras palavras, ainda que se interprete o texto constitucional fora do sentido preliminar das palavras escolhidas pelo constituinte, é certo que o conceito de essencialidade está à disposição da política fiscal adotada pelo legislador infraconstitucional, que na legislação, para o presente caso, materializou o princípio da seletividade pelo escalonamento da alíquota em função do reconhecimento de diferentes faixas de consumo: a faixa da energia elétrica do consumo residencial em 150 kWh (cento e cinquenta quilowatt-hora), a faixa de cooperativas rurais em 500 (quinhentos quilowatt-hora) e a faixa de outros consumidores.

O que se reivindica no presente Recurso Extraordinário é a aplicação imperativa do princípio da seletividade em razão da essencialidade para expandir a faixa de menor tributação a todo e qualquer consumo de energia elétrica, à revelia, portanto, da observação necessária da capacidade contributiva na graduação da carga tributária. Ora, se a progressividade merece críticas, tampouco se pode conviver com uma tributação que se revele regressiva, i.e., com alíquotas efetivas menores conforme se incremente a capacidade contributiva. **Vê-se pela leitura da legislação estadual nítida aplicação, pelo ESTADO, de uma política tributária seletiva, que reconhece o consumo verdadeiramente essencial e fixa alíquota menor para o**

¹⁰⁵ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 87-90.

consumidor residencial e as cooperativas rurais, em harmonia com o princípio constitucional da seletividade e essencialidade, diferenciando-os dos demais consumidores.

Por fim, e corroborando tudo que foi mencionado até aqui, entende-se que o regime de alíquota do ICMS no ESTADO tem seus percentuais fixados em relação às atividades econômicas em específico, bem como classes de consumidores de energia elétrica, de modo que se alcance de forma paritária os agentes econômicos pertencentes a um mesmo setor, atendendo ao critério da essencialidade no estabelecimento das alíquotas aplicáveis de forma coerente com a política fiscal adotada pelo ESTADO.

2.3. DA VEDAÇÃO À ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO ENQUANTO LEGISLADOR POSITIVO

O terceiro argumento que afasta a pretensão da recorrente diz respeito à aplicação do princípio da separação dos poderes, para vedar atuação expansiva do judiciário no caso ora analisado. Pois bem, a CF/88, com vistas a evitar o arbítrio e o desrespeito aos direitos fundamentais, previu, em seu art. 2º, a existência dos Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, repartindo entre eles as funções estatais, quais sejam, legislação (artigos 44 a 75), administração (arts. 76 a 91) e jurisdição (arts. 92 a 135). Assim, a divisão de tarefas entre distintos órgãos autônomos, com previsão de garantias e imunidades a cada Poder, bem como mecanismos de controles recíprocos de "freios e contrapesos", *configura-se um princípio estrutural conformador do domínio político*¹⁰⁶ e garante o Estado Constitucional Democrático de Direito. Por certo, o princípio da separação dos poderes, sustentáculo da organização dos poderes da República, refere-se à diferenciação funcional, à delimitação institucional de competências e às relações de controle e interdependência recíproca entre os vários órgãos de soberania. Inclusive, esta Corte já se manifestou acerca do tema em questão, definindo que "é o confronto

¹⁰⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998, p.449.

*analítico dos preceitos relativos à organização e ao funcionamento de cada uma dessas funções públicas que permite extrair o conteúdo e a extensão de que se reveste a teoria da separação em nosso sistema jurídico-constitucional*¹⁰⁷".

Desde logo impõe dizer que a atuação do Judiciário que suprime do ordenamento norma que estabelece seletividade de alíquota do ICMS a ser deduzida da sujeição passiva e da base de cálculo em função da essencialidade **configura ofensa ao princípio da separação dos poderes, por atuar o julgador como legislador positivo, estabelecendo na prática a redução ou a isenção de tributos**. É certo que a questão encerra situação de colisão entre normas constitucionais, quais sejam, (i) a norma que exige lei para alteração de alíquota e benefício fiscal (CF/88, art. 150, § 6º), (ii) a norma de atribuição de função exclusiva ao Poder Legislativo conforme o princípio da separação de poderes (CF/88, arts. 2º e 48, I), (iii) a norma que prevê a variação de alíquota do ICMS a partir do princípio da seletividade em função da essencialidade (CF/88, art. 155, §2º, III), e (iv) princípios gerais da ordem econômica (CF/88, art. 170, VI), consubstanciados na competência comum de entes federados em *proteger o meio ambiente, combater a poluição em qualquer de suas formas e o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações* (CF/88, arts. 23, VI e 225). Neste ponto, conforme aponta LARENZ, é imperioso recordar que *"tribunais carecem de competência para promover a conformação social [da norma], [...] [e] deviam tomar muito a sério este limite, no interesse da sua própria autoridade"*¹⁰⁸, vez que **as pretensões da Recorrente encontram provimento na flexibilização do Estado Democrático de Direito, subvertendo a soberania atribuída igualmente pelo constituinte aos três Poderes do Estado**, malgrado *"ser desnecessário dizer que, com isso, o Estado de Direito cairia numa crise de confiança"*¹⁰⁹. Em julgamento recente, de relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux, reiterou-se o entendimento de que a jurisprudência do STF reconhece que o Poder Judiciário não pode desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na

¹⁰⁷ STF, ADI nº 3367, Pleno, Relator: CEZAR PELUSO, julgado em 13/04/2005, publicado em 17/03/2006. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2260590>. Acesso em 31 de ago. de 2021.

¹⁰⁸LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* (Metodologia da ciência do direito). Tradução de José Lamego. 5 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.608-609.

¹⁰⁹*Ibidem*.

previsão de regime mais vantajoso ou ainda na concessão de benefício fiscal para criar situação mais favorável ao contribuinte através da combinação legalmente não permitida de normas infraconstitucionais sob pena de agir na condição de legislador positivo¹¹⁰.

Por certo, a pretensão do contribuinte ao recorrer ao Poder Judiciário para atuar como legislador positivo, impondo redução da alíquota do ICMS do ESTADO, conflita com a intenção das normas constitucionais que concedem a este capacidade tributária privativa, incaducável, inampliável, irrenunciável e indelegável, não apenas para instituição de tributos, mas também para adoção de política fiscal a par de questões oriundas da justiça distributiva, meio ambiente, e demais princípios constitucionalmente prestigiados. Ora, é forçoso reconhecer que a Recorrente pretende extrair da atividade judicante um caráter *criador* do direito, qual seja, de inclusão de um comando novo no ordenamento decorrente da interpretação do art. 155, §2º, III da CF/88, em usurpação pelo órgão judiciário de função que não lhe é própria, o que vai contra a jurisprudência pacificada desta Suprema Corte, que **desde 1994 reiteradamente se posiciona no sentido de que a este Tribunal Constitucional incumbe tão somente a responsabilidade política na manutenção da ordem jurídico-estadual e da sua capacidade de funcionamento**, estando proibido de interferir no implemento de política fiscal e econômica, uma vez que ao Poder Judiciário cabe a função de atuar enquanto legislador negativo¹¹¹.

A título de comparação, faz-se necessário ressaltar que esta C. Corte declarou a constitucionalidade do percentual de alíquota do IPI sobre o açúcar ainda que instituída variação sob a ótica da extrafiscalidade, *porquanto se trata de teto limitativo ao livre aumento de alíquota do IPI o qual é facultado à União*. Decerto, vejamos que o mesmo ocorre com relação ao ICMS, pois, embora a norma não seja tão rigorosa quanto à observância da seletividade para variação de alíquotas do ICMS

¹¹⁰STF, RE nº 1259614, Primeira Turma, Relator: LUIZ FUX, julgado em 22/05/2020, publicado em 08/06/2020. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5864950>. Acesso em 31 de ago. de 2021.

¹¹¹STF, AI nº 151.855, Segunda Turma, Relator: PAULO BROSSARD, julgado em 24/05/1994, publicado em 02/12/1994; STF, RE-AgR nº 452.930, Segunda Turma, Relator: EROS GRAU, julgado em 17/06/2008, publicado em 01/08/2008; STF, RE-AgR nº 603.060, Primeira Turma, Relatora: CÁRMEN LÚCIA, julgado em 08/02/2011, publicado em 03/03/2011; STF, AI-AgR nº 724.817, Primeira Turma, Relator: DIAS TOFFOLI, julgado em 07/02/2012, publicado em 09/03/2012.

e preveja uma faculdade (veiculada pelo termo “poderá”) ao legislador ordinário em estabelecer alíquotas diversas conforme a essencialidade¹¹², é patente o caráter extrafiscal do escalonamento de alíquotas realizado pelo legislador ordinário estadual, a depender de critérios multifatoriais que compõem o conceito de essencialidade da energia elétrica e justiça distributiva da política fiscal adotada. Vejamos trecho do v. acórdão:

*“IPI – SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE – AÇÚCAR – LEI Nº 8.393/1991. (...) No que toca ao princípio da seletividade, a possibilidade da fixação de alíquota de até 18% em um imposto sobre o consumo de **característica extrafiscal** (IPI) sobre produto integrante da cesta básico (açúcar) não permite um juízo de incompatibilidade material com das leis impugnadas em relação à Constituição da República, porquanto se trata de **teto limitativo ao livre aumento de alíquota do IPI o qual é facultado à União**. (...) Na verdade, observa-se, em concreto, o estabelecimento de uma política fiscal de intervenção no setor econômico da cana-de-açúcar, por **intermédio da extrafiscalidade do Estado Fiscal. Não se verifica, portanto, patente abusividade na atuação do Poder Público na espécie, o que oportunizaria a atuação repressiva por parte desta Suprema Corte.**”¹¹³. (STF - RE nº 592145/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO. Julgado em 05.04.2017, publicado em 01.02.2018 – Grifos do Recorrido).*

Assim, resta demonstrado que o reconhecimento da inconstitucionalidade de lei estadual que institui alíquota ao ICMS configuraria ofensa ao princípio da separação de poderes por exercício discricionário de Poder Legislativo, estabelecendo na prática a redução ou a isenção de tributos. Portanto, destaca-se não apenas que eventual atividade judicante pela redução pretendida incorreria em *ativismo judicial*, no sentido aventado por RAMOS¹¹⁴, como o exercício da função jurisdicional para além dos limites impostos pelo próprio ordenamento ao Poder Judiciário, ultrapassando os limites de sua atribuição em detrimento da função legislativa, *“com incursão insidiosa sobre o núcleo essencial de funções*

¹¹²CORAZA, Edison Aurélio. **A tributação do açúcar pelo IPI e o princípio constitucional da seletividade**. In BORGES, Eduardo de Carvalho. *Tributação do Agronegócio*. São Paulo: Quartir Latin, 2005, p. 53.

¹¹³STF, RE nº 592145, Pleno, Relator: MARCO AURÉLIO, julgado em 05/04/2017, publicado em 01/02/2018. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2635752>. Acesso em 10/09/2021.

¹¹⁴RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 308.

constitucionalmente atribuídas a outros Poderes", mas também que o manejo de alíquota do ICMS conferida por lei ordinária estadual, mesmo que circunscrito a patamar já estabelecido, se trata de ato discricionário para instituição de nova política fiscal, cujo exercício contrapõe-se à delimitação institucional de competência e à independência recíproca entre órgãos soberanos da República.

2.4. DO ICMS COMO UM TRIBUTO EXTRAFISCAL

O quarto argumento que evidencia a manutenção da alíquota de 25% instituída pelo ESTADO diz respeito à noção do ICMS como um tributo extrafiscal. A evolução do Estado fez surgir a necessidade crescente de receitas. Isso porque, ao assumir a responsabilidade não apenas de garantir as liberdades, mas de promover a igualdade e justiça social, o Estado necessariamente tem de gastar mais, seja com seguridade social, com promoção de políticas públicas ou com o desenvolvimento nacional. Em decorrência disso, surge o Estado Fiscal, que é um Estado que se financia majoritariamente de receitas derivadas, aquelas produzidas pelos particulares e que são objeto de tributação. Assim, a exação tem uma finalidade principal, qual seja, a de arrecadação: a fiscalidade. Para além da fiscalidade, leia-se, a finalidade arrecadatória dos tributos, existe a extrafiscalidade, ou seja, outras finalidades que o tributo pode cumprir para além da mera obtenção de receitas aos cofres públicos e que são suficientemente justificáveis por outros preceitos constitucionais.

Conforme leciona LEÃO¹¹⁵, sendo o Brasil um Estado Social com uma Constituição diligente, a extrafiscalidade deve servir para que o tributo seja utilizado como mecanismo de intervenção sobre o domínio econômico. De forma semelhante, SCHOUERI¹¹⁶ leciona que a extrafiscalidade pode ser de três espécies: (i) distributiva, quando cumpre a igualdade segundo o critério da capacidade contributiva, sendo assim presente em todos os tributos; (ii) indutora, quando almeja influir diretamente nas tomadas de decisão e comportamentos do contribuinte; e (iii) estabilizadora,

¹¹⁵LEÃO, Martha Toribio. **Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. pp. 34.

¹¹⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2021.

quando visa justamente dar estabilidade e previsibilidade aos mercados. Cabe ressaltar, ainda, que todo tributo acaba por cumprir uma finalidade fiscal, vez que todo tributo acaba por arrecadar receitas aos cofres públicos. Outrossim, **todo tributo atende a finalidades extrafiscais: seja ela distributiva do encargo econômico conforme a capacidade contributiva; seja por inevitavelmente gerar efeitos comportamentais nos contribuintes.** Nesse sentido, CARRAZZA¹¹⁷ leciona que existe extrafiscalidade quando o legislador, pensando na coletividade, institui mudanças relevantes em determinado tributo, a fim de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer algo. Desse modo, ainda que alguns tributos tenham finalidades preponderantemente arrecadatórias ou ordinatórias, todos eles acabam por, simultaneamente, exercer alguma finalidade fiscal e extrafiscal¹¹⁸.

Tendo isso em vista, a extrafiscalidade não deve ser encarada apenas como mero efeito secundário da tributação, cuja função precípua seria a arrecadação de receitas, e sim como meio de efetivação dos objetivos constitucionais do Estado Social e Democrático de Direito. Ao estabelecer a tributação, o legislador deve observar não só a maior ou menor obtenção de receitas derivadas, mas, sobretudo, se aquela norma tributária atende aos princípios constitucionais como a isonomia, neutralidade, defesa da concorrência e do consumidor, proteção do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, dignidade humana, entre outras. Isso porque a Constituição não é um texto isolado, mas um conjunto completo e harmônico de normas que deve ser interpretado de forma sistemática sob pena de arrepio aos ditames nele estabelecidos. Assim como a CF/88 garante a propriedade privada, ela estabelece a tributação; assim como estabelece a tributação, limita o poder de tributar; assim como limita o poder de tributar, confere certa discricionariedade ao legislador positivo. De acordo com VEGA, trata-se de um todo harmônico, coeso e, assim sendo, *“não faria sentido algum que a aplicação de uma norma isoladamente considerada pudesse contrariar um mandamento constitucional”* ou *“a direção apontada pela análise conjunta de regras e princípios*

¹¹⁷CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 109.

¹¹⁸SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 158.

trazidos pelo texto magno"¹¹⁹.

Portanto, quando da aplicação de quaisquer normas constitucionais, incluídas as normas de caráter tributário, o intérprete deverá observar não somente a regra ou princípio imediatamente em questão, mas compreendê-lo como parte de um todo sistêmico e harmônico. **Isso implica que, ao mesmo tempo em que a tributação por meio de ICMS sobre a energia elétrica deve ser conduzida conforme o princípio da seletividade, também deve ser apta a concretizar outros princípios constitucionais,** como a da proteção ao meio ambiente, por exemplo. Nesse cerne, destaca-se o conceito da chamada tributação ambiental. Segundo CASTELO, a tributação ambiental consiste na efetivação da tributação vinculada a um objetivo de proteção ao meio ambiente, de modo a incentivar práticas dos contribuintes que sejam mais benéficas do ponto de vista ecológico¹²⁰. Nesse mesmo sentido, BLANCHET e OLIVEIRA destacam que a tributação ambiental tem como objetivo a busca pelo equilíbrio ecológico, decerto já haver definição pela OCDE de tributo ambiental como aquele cujo fato gerador possua impactos correlacionados e tenha especial relevância para o meio ambiente¹²¹.

Nota-se que (i) tributação ambiental nada mais é do que o tratamento fiscal dado pelo legislador aos tributos com o objetivo de proteger o meio ambiente; e (ii) tributo ambiental é aquele que possui hipótese de incidência vinculada a aspectos relacionados ao meio ambiente. Desse modo, observa-se que a tributação ambiental permite ao contribuinte escolher entre a conduta mais benéfica ao meio ambiente, beneficiando-se de uma carga tributária reduzida, ou se sujeitar a tributos majorados, caso opte por não aderir a conduta ambientalmente favorável. Nesse cerne, destaca-se que a própria CF/88 traz pontos importantíssimos sobre a função do Poder Público na preservação ambiental e no desenvolvimento de forma sustentável. A título de

¹¹⁹ VEGA, Rafael Possebon da Silva. **A Extrafiscalidade no ICMS: Seletividade, Essencialidade, Neutralidade e Efeito Indutor das Normas Tributárias à luz da Constituição Federal de 1988.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 47 e ss.

¹²⁰ CASTELO, Melissa Guimarães. **A Seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental - Um estudo de caso do setor de Energia Elétrica.** Fórum de Dir. Urbano e Ambiental - FDU, Belo Horizonte, 2015. p. 38-45

¹²¹ BLANCHET, Luiz Alberto. DE OLIVEIRA, Edson Luciani. **Tributação da energia no Brasil: Necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental.** Florianópolis: Sequencia, 2014. pp. 159-187

exemplo, cita-se o art. 225 da CF/88, que institui o direito dos cidadãos em ter um meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem como uma sadia qualidade de vida, incumbindo ao poder público a realização de políticas públicas para proporcionar esse direito. Da mesma forma, o art. 170, VI do mesmo diploma legal, ao tratar da ordem econômica, dispõe que a atividade econômica tem a finalidade de assegurar uma vida digna a todos, sempre observando a **defesa do meio ambiente**. Assim, nota-se que a CF/88 é cuidadosa ao dispor sobre o tratamento diferenciado de produtos e serviços de acordo com seu impacto ambiental. Sobre esses comandos constitucionais, GRAU¹²² destaca que referidas normas são indispensáveis para garantir o desenvolvimento e o pleno emprego, de modo a possibilitar a todos que tenham uma existência digna e se cumpra a justiça social. **Ou seja, especificamente sobre o ICMS, a diferenciação das alíquotas deve levar em consideração os princípios gerais da ordem econômica, conforme acima exposto, uma vez que é imprescindível que se interprete a CF/88 de forma sistemática e uniforme**¹²³. Na mesma linha, CASTELLO¹²⁴ destaca que *"a graduação das alíquotas de acordo com o impacto ambiental do produto seria uma técnica extrafiscal de concretizar um dos princípios gerais da ordem econômica, o de proteção ambiental"*.

Nesse cerne, o legislador do ESTADO foi preciso ao instituir as alíquotas de ICMS incidentes sobre a comercialização de energia elétrica de acordo com a ótica de proteção ao meio ambiente. Com efeito, quando a comercialização de energia elétrica é feita a consumidores residenciais com consumo até 150kWh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 kWh, a alíquota é diminuta, sendo de 12%. Ou seja, o contribuinte que colocar em prática a conduta a favor do meio ambiente, terá seu custo reduzido. Por sua vez, o contribuinte que agir de forma contrária à proteção do meio ambiente e gastar mais energia elétrica, terá uma alíquota maior, justamente para demonstrar a imprescindível necessidade de

¹²² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 220.

¹²³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 22-23; BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 593.

¹²⁴ CASTELO, Melissa Guimarães. **A Seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental - Um estudo de caso do setor de Energia Elétrica**. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental - FDU, Belo Horizonte, 2015, p. 38-45.

mudança de comportamento. A alíquota diferenciada para os consumidores residenciais e cooperativas rurais que gastam menos energia em detrimento a alíquota de 25% às pessoas jurídicas em geral é justamente o mecanismo que o legislador encontrou para induzir a população a buscar economia de energia elétrica e, assim, resguardar o meio ambiente. Com a alíquota de 25% de ICMS sobre o consumo de energia elétrica das pessoas jurídicas em geral, como é o caso da Recorrente, o legislador estadual pretende evitar o desperdício e o mau uso de um bem estritamente vinculado ao desgaste do meio ambiente. Ou seja, observa-se que a legislação em exame deu o tratamento extrafiscal como deve ser feito, isto é, como meio de efetivação dos objetivos constitucionais do Estado brasileiro.

Por sua vez, pode-se argumentar, ainda que erroneamente, que a energia elétrica é uma mercadoria inelástica, cuja demanda não se altera com o preço. Assim, poder-se-ia entender que a elevação das alíquotas de ICMS com finalidades extrafiscais não seria adequada para atingir o fim pretendido. Contudo, não é o que se verifica. Em estudo que analisou a elasticidade preço/renda e demanda da energia elétrica entre os anos 2000 e 2015, DANTAS, COSTA e SILVA concluíram que *“as elasticidades-preço apresentaram sinais negativos, enquanto que a elasticidade-renda apresentou sinal positivo”*, de modo a definir que quanto maior for o preço da tarifa, menor será a demanda por energia elétrica¹²⁵. Nesse sentido, observa-se que, com o aumento do preço da energia elétrica, o consumo apresenta redução, evidenciando, dessa forma, que a energia elétrica não é uma mercadoria inelástica e, portanto, a elevação do preço por meio da majoração da alíquota de ICMS incidente sobre a operação é um meio efetivo encontrado pelo ESTADO para desincentivar o consumo, sobretudo o mau consumo, sendo, assim, medida pertinente à finalidade extrafiscal de proteção ao meio ambiente.

A postura do ESTADO realmente não poderia ser outra, uma vez que, conforme amplamente demonstrado, a CF/88 limitou de forma contundente a liberdade de conformação dos entes federativos quando o assunto paira sobre a adoção de

¹²⁵ DANTAS, Fabiano da Costa. COSTA, Edward Martins. DA SILVA, Luiz Mariano. **Elasticidade preço e renda da demanda por energia elétrica nas regiões brasileiras: Uma abordagem através de painel dinâmico**. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/economia/article/view/36594>. Acesso em 10 Ago 2021.

medidas de proteção do meio ambiente, de modo que a atuação ambiental dos entes políticos é vinculada. Nesse sentido, **a jurisprudência dos tribunais superiores é uníssona no sentido de que a atuação na defesa e na preservação da qualidade ambiental é uma tarefa irrenunciável dos entes federativos**. A título exemplificativo, destaca-se o julgamento da ADI n. 3.540/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, oportunidade em que se reconheceu que a preservação do meio ambiente possui obrigação de caráter constitucional, sendo um direito fundamental de toda a população. Do mesmo modo, na oportunidade do julgamento do RE n. 417408, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, consagrou-se a imprescindível necessidade da atuação estatal na defesa dos bens de uso comum da população, como é o caso do meio ambiente. Evidencia-se, portanto, a importância do tratamento dado pelo legislador à alíquota de ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica, a fim de preservar o meio ambiente e garantir o desenvolvimento sustentável.

Pelo exposto, evidencia-se a necessária função extrafiscal do ICMS, especialmente em relação à alíquota de 25% do ICMS sobre a energia elétrica, que, no caso, atende perfeitamente os ditames constitucionais. Desse modo, nota-se que a alíquota de 25% instituída pelo ESTADO atende ao princípio da seletividade, uma vez que estabelece patamares reduzidos de alíquotas de ICMS sobre as operações com energia elétrica para o consumo que entende como essencial, bem como cumpre os ditames constitucionais com sua função de proteção ao meio ambiente, tendo em vista que a alíquota em questão tem o condão extrafiscal de desincentivar o mau uso e desperdício de energia elétrica.

2.5. DA PROPORCIONALIDADE À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A partir da análise da proporcionalidade no Direito Tributário, chega-se ao quinto argumento que justifica o desprovimento do Recurso Extraordinário. De saída, cumpre esclarecer que ÁVILA¹²⁶ aduz que **a aplicabilidade da proporcionalidade no Direito Tributário é limitada**, isto pois, **somente** se aplica a proporcionalidade diante

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade e Direito Tributário** In. **Revista Direito Tributário atual** nº 25. ZILVETI, Fernando Aurélio. ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. p. 84

de restrições a direitos fundamentais garantidos sob a forma de princípios, isto é, direitos a que algo seja garantido ou realizado na maior medida possível. Dito isso, o método da proporcionalidade deve ser aplicado **apenas** quando há relação de causalidade entre dois elementos, de modo que, deva proceder aos três exames fundamentais, quais sejam: (i) a adequação, para questionar se o meio irá promover o fim; (ii) a necessidade, para verificar se dentre todos os meios disponíveis e adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo ou oneroso aos direitos fundamentais que serão afetados; e (iii) a proporcionalidade em sentido estrito, na qual a situação será avaliada diante a ponderação das vantagens trazidas pela promoção do fim, isto é, será verificado se as vantagens serão maiores às desvantagens provocadas pela adoção do meio.

Diante disso, cumpre esclarecer o exame fundamental da adequação no caso em tela, que se evidencia quando se observa que a majoração da alíquota de ICMS incidente sobre a operação tem o condão de desincentivar o consumo, sobretudo o mau consumo, o desperdício, sendo, assim, medida **adequada** para atingir o fim pretendido. Passando para a análise da necessidade da medida, cumpre, de início, ressaltar que a medida é **necessária**. Isto pois o Brasil se comprometeu, não somente em sua Constituição, mas também na esfera internacional, com o esforço mundial para proteção do meio ambiente, sobretudo com a diminuição das emissões de carbono. A matriz energética elétrica do país é predominantemente hidráulica e, segundo dados do Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS, no ciclo de 2021/2025, de 63,2% a 58,9% de toda energia elétrica será produzida de fontes hidroelétricas¹²⁷. Ocorre que, para que se possa produzir energia em uma usina hidroelétrica é necessário que haja reservas represadas de água. Isso dá ao sistema uma forte influência de sazonalidade, ou seja, a segurança energética nacional depende de chuvas intensas que abasteçam os reservatórios. Quando há baixa nos níveis represados de água e as chuvas não são suficientes para repor estes níveis, ativam-se mais intensamente as usinas térmicas, cuja produção de energia funciona na base da queima de combustíveis fósseis o que, conseqüentemente, eleva as

¹²⁷ **Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS. O sistema em números.** Disponível em: <http://www.ons.org.br/paginas/sobre-o-sin/o-sistema-em-numeros>. Acesso em 21/08/2021.

emissões de carbono na atmosfera.

Some-se a este problema inerente ao próprio sistema elétrico nacional o do desperdício de energia elétrica. A Associação Brasileira das Empresas de Serviços de Conservação de Energia – ABESCO, em estudo produzido em 2017, aponta que somente no período entre 2008 e 2016, o desperdício de energia elétrica no Brasil alcança patamares aterradores. Segundo o estudo, a eficiência energética nacional teria um déficit de 61,71 bilhões de reais. Além disso, demonstrou-se que neste mesmo período a energia desperdiçada equivaleria a 1,4 de toda a produção anual da usina de Itaipu¹²⁸. Conclui-se, portanto, que é **necessário** que haja algum mecanismo que seja capaz de combater o mau uso da energia elétrica a fim de evitar o desperdício, conseqüentemente diminuindo o consumo de reservas represadas de água e, por fim, reduzindo a necessidade da queima de combustíveis fósseis para fins de geração suplementar de energia elétrica. Portanto, tendo em vista que o aumento da alíquota de ICMS sobre energia elétrica tem o condão de diminuir o consumo de energia elétrica, gerando conseqüentemente, benefícios ao meio ambiente, a alíquota de 25% utilizada pelo ESTADO demonstra-se como uma medida **necessária**.

Sendo necessária e adequada, a medida tem de ser **proporcional em sentido estrito**, ou seja, o benefício trazido deve superar o sacrifício requerido. E quanto a esta análise não parece restar grande controversa. Conforme já demonstrado, foi o próprio constituinte que elegeu como princípio balizador da Ordem Econômica a proteção ao meio ambiente. Nesse sentido, o próprio constituinte já realizou um juízo de proporcionalidade e decidiu que mesmo na esfera econômica, cuja guia mestra é a busca incessante do menor custo e maior lucro, a proteção ao meio ambiente deve se sobrepôr. Não bastasse tal eleição feita pelo constituinte, o benefício trazido pela proteção do meio ambiente por meio da diminuição das emissões de carbono é evidente. Diminuir tais emissões significa reduzir o impacto da mudança climática em nossas vidas. Ainda, o próprio benefício econômico é patente, haja vista que com

¹²⁸ Associação Brasileira das Empresas de Serviços de Conservação de Energia – ABESCO. Desperdício de energia atinge R\$ 61,7 bi em três anos. <http://www.abesco.com.br/novidade/desperdicio-de-energia-atinge-r-617-bi-em-tres-anos/>. Acesso em 21/08/2021.

a estabilização do sistema elétrico nacional, diminuirá os preços da mercadoria. Assim, a medida é **proporcional em sentido estrito** não somente porque os benefícios de um meio ambiente ecologicamente equilibrado diminuirão os impactos das mudanças climáticas sobre a vida da população, mas também porque a estabilidade acarreta mais segurança e menor preço, atendendo aos ditames constitucionais.

Ora, foi justamente com amparo nos princípios constitucionais expostos alhures e com base na proporcionalidade que o ESTADO adotou a alíquota de 25% de ICMS sobre energia elétrica, verificando, de antemão, a finalidade da tributação e o meio pelo qual seria realizada. Portanto, compreende-se que em casos de extrafiscalidade do tributo, a incidência da tributação com base apenas na essencialidade deve ser afastada. Isto pois o objetivo do ICMS não é meramente arrecadatório ou de distribuir riquezas, mas possui também o intuito ordinário, qual seja, de proteção à saúde, à educação e, no caso em tela, principalmente, **de proteção do meio ambiente**, que foi amplamente consagrado pela CF/88.

3. DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

3.1. DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA A MODULAÇÃO DOS EFEITOS

A modulação dos efeitos consiste na restrição da eficácia temporal das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores em controle difuso e concentrado de constitucionalidade, determinando-se que produzam efeitos prospectivos, ou a partir de determinada data estabelecida pelo Tribunal, a fim de preservar situações ou relações jurídicas já consolidadas e assegurar a estabilidade das relações sociais. Tal instituto foi introduzido no ordenamento jurídico pelos art. 27 da Lei nº 9.868/99 e art. 12 da Lei nº 9.882/1999, voltados exclusivamente para o controle concentrado de constitucionalidade, que condicionaram a sua aplicação às razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social. Posteriormente, o Código de Processo Civil de 2015 introduziu em seu artigo 927, § 3º a possibilidade da modulação temporal dos efeitos da decisão, na hipótese de **alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, ou ainda da jurisprudência derivada dos recursos repetitivos**. Com efeito, **verifica-se in caso modificação de**

jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça que há mais de doze anos afirmou em sede Recurso em Mandado de Segurança (RMS 28.227 - GO) o entendimento no sentido de que o verbo “poderá” utilizado pelo constituinte reflete “norma que dá margem muito mais ampla que aquela reservada ao IPI (“deverá ser seletivo”)”.

Por certo, os efeitos de uma decisão que inova pensamento anterior deverão se projetar para o futuro, ainda que sua natureza seja declaratória, como ocorre nas decisões que reconhecem a inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma¹²⁹, cabendo ressaltar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal já considerou para fins de modulação dos efeitos de suas decisões a alteração de jurisprudência dominante originária de outro Tribunal, especialmente quando da resolução do Tema 69 em que se estabeleceu tese contrária ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça que sempre foi no sentido da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Em cenário análogo, no caso em exame, insta salientar que, em que pese a jurisprudência do STJ ter afirmado, sob a sistemática de Recurso Repetitivo (REsp 1.119.872/RJ), que o verbo “poderá” utilizado pelo constituinte reflete “norma que dá margem muito mais ampla que aquela reservada ao IPI”, o referido recurso foi obstado fundamentalmente por inadequação da via mandamental contra lei em tese. Por conseguinte, reconhecida a Repercussão Geral do RE em exame e seu impacto na resolução do Tema 745, a declaração de inconstitucionalidade repercutirá no óbice processual ora apontado, uma vez que aquele paradigma é, na origem, Mandado de Segurança em que se discute matéria relativa ao alcance do art. 155, § 2º, III da CF/88, sendo certo que o provimento do RE em questão ocasionará miríade de ações e consequente sobrecarga do judiciário.

Por outro lado, estão igualmente presentes no caso os demais requisitos da segurança jurídica e do interesse social do ESTADO que por vários anos exerceu prerrogativa fiscal em sentido conforme ao verbo atribuído pelo constituinte, existindo assim o rompimento da expectativa social em relação à aplicação do princípio da seletividade, com reflexos de ordem econômica que se agravam ainda

¹²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A irretroatividade do direito, a proteção da confiança, a boa-fé e o RE nº 370.682-SC. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário.** 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007, p. 299 e ss.

mais nos tempos atuais. A situação é ainda mais alarmante quando se considera que Estados federados com legislações convergentes, pautados por interpretação reiterada pelo poder constituinte derivado decorrente em todo território nacional e em orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (RMS 28.227 – GO), de igual modo conferiram à norma constitucional sentido conforme à ideia semântica do texto e estabeleceram política fiscal semelhante ao ESTADO, impactando toda a União malgrado o reconhecimento de Repercussão Geral no RE em questão. Neste ditame, Estados que possuem decisões judiciais transitadas em julgado afastando a redução de alíquota do ICMS sob postulada essencialidade da mercadoria em questão, poderão sofrer os percalços de eventual ajuizamento de ação rescisória pelo contribuinte, que provocará profusão de ações sobre o tema.

Sob outra perspectiva, é certo que o equilíbrio orçamentário financeiro do Estado possui relevância constitucional, o que se deduz facilmente do cuidado e atenção expressos que a CF/88 dedicou à matéria (Título VI, Capítulo II). Destarte, **conquanto de nada valer uma carta de direitos sem fundos para sua execução, em benfeitoria à coletividade e à justiça fiscal, tem esta Corte Constitucional reiteradamente sopesado desdobramentos políticos, econômicos e sociais, tornando-se instrumento para efetivação de justiça social em face de decisões que apontam prejuízo ao bom funcionamento da máquina pública, como verifica-se in casu.** A título exemplificativo, cita-se a solução dada pelo STF no RE nº 603.624, em que houve a correta ponderação das consequências das decisões judiciais, “*verbis*”:

“O que fica no lugar? Gostaria que alguém me respondesse. Quer dizer, como vão subsistir essas instituições, que prestam um importante serviço, a partir do desaparecimento do fundamento que lhes dá lastro, que lhes permite viver? Essa é uma pergunta que temos que fazer sempre que lidamos com contribuições de caráter tributário. (...) é preciso que tenhamos essa visão.” (STF - RE nº 603624/SC, Rel. Min. ROSA WEBER. Julgado em 23.09.2020, publicado em 13.01.2021 – Grifos do Recorrido).

Decerto, se, porventura, houver a reforma do v. acórdão e a consequente fixação de alíquota aos patamares de 0% ou 7%, será provocado no ESTADO e na União o colapso de contas públicas, prejudicando a efetivação de programas sociais e o provento de direitos positivos e negativos. Ora, **o que pretende a recorrente é**

usufruir de benefício fiscal manifestamente incompatível à legislação em exame, vindo à Corte Suprema, por mera insatisfação com a política fiscal optada pelo legislador ordinário estadual, **inquirir expresso comando constitucional e rogar a atuação do E. Supremo Tribunal Federal como legislador positivo, em prejuízo do princípio constitucional da separação dos poderes e do erário já desfalcado pelas atuais circunstâncias**. Com efeito, demonstrada a alteração de entendimento dominante do Superior Tribunal de Justiça (alteração jurisprudencial), de interpretação em reiteradas legislações convertes (segurança jurídica) e interesse social, pugna o Estado pela modulação dos efeitos a fim de que a decisão produza efeitos prospectivos.

4. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, a Fazenda Estadual requer que:

a) reste reconhecida a constitucionalidade da alíquota de 25% de ICMS instituída pelo ESTADO sobre as operações que envolvam energia elétrica, com a consequente manutenção do percentual aludido e o desprovimento integral do Recurso Extraordinário;

b) caso assim não se entenda, que esta Corte negue provimento ao recurso, tendo em vista a impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo;

c) *subsidiariamente*, se, porventura, reconhecida a inconstitucionalidade da legislação em exame, a modulação temporal dos efeitos da decisão, para que produza efeitos prospectivos pelos motivos de direito, segurança jurídica e manutenção do bem-estar social acima expostos, conforme art. 927, §3º do CPC/15.

d) a condenação da Recorrente ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, majorados na forma do art. 85, § 11º e 13º do CPC.

Nesses termos, pede deferimento.

Local, data.

Advogado

OAB/XX XXXX.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABESCO, Associação Brasileira das Empresas de Serviços de Conservação de Energia. Relatório de Potencial de Eficiência Energética no Brasil - Desperdício de energia atinge R\$ 61,7bi em três anos. Disponível em: <http://www.abesco.com.br/novidade/desperdicio-de-energia-atinge-r-617-bi-em-tres-anos/>.

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2017.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário In. Revista Direito Tributário atual nº 25. ZILVETI, Fernando Aurélio. ISSN 1415-8124. São Paulo: Dialética – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). Limitações Constitucionais Ao Poder De Tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARROSO, Luis Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. Rio de Janeiro: Saraiva, 1999.

BERGAMINI, Adolpho. Curso de Tributos Indiretos, Volume I, ICMS. 4ª edição - revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

BLANCHET, Luiz Alberto. DE OLIVEIRA, Edson Luciani. Tributação da energia no Brasil: Necessidade de uma preocupação constitucional Extrafiscal e Ambiental. Florianópolis: Sequencia, 2014.

BOBBIO, Norberto. Teoria Della Scienza Giuridica. Torino: Giappichelli, 1950.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª Ed. Revista e ampliada, até a Emenda Constitucional 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CORAZA, Edison Aurélio. A tributação do açúcar pelo IPI e o princípio constitucional da seletividade. In BORGES, Eduardo de Carvalho. Tributação do Agronegócio. São Paulo: Quartir Latin, 2005.

CASTELO, Melissa Guimarães. A Seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental - Um estudo de caso do setor de Energia Elétrica. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental - FDU, Belo Horizonte, 2015.

DANTAS. Fabiano da Costa. COSTA. Edward Martins. DA SILVA. Luiz Mariano. Elasticidade Preço E Renda Da Demanda Por Energia Elétrica Nas Regiões Brasileiras: Uma Abordagem Através De Painel Dinâmico. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/economia/article/view/36594>. Acesso em 10 Ago 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A irretroatividade do direito, a proteção da confiança, a boa-fé e o RE nº 370.682-SC. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário. 11 vol. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAZ, JR., Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUASTINI, Riccardo. Interpretare e argomentare. Milano: Giuffrè, 2011.

LARENZ, Karl. Methodenlehre der Rechtswissenschaft (Metodologia da ciência do direito). Tradução de José Lamego. 5 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEÃO, Martha Toribio. Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MEIER-HAYOZ. Der Richter als Gesetzgeber. Zürich: Juris-Verlag edition, 1951.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. Curso de direito constitucional. 10ª ed. São Paulo: Saraiva 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. Curso De Direito Constitucional. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS. O sistema em números. Disponível em: <http://www.ons.org.br/paginas/sobre-o-sin/o-sistema-em-numeros>. Acesso em 21/08/2021.

RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10º ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. III, Os Direitos Humanos e a Tributação*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VEGA, Rafael Possebon da Silva. *A Extrafiscalidade no ICMS: Seletividade, Essencialidade, Neutralidade e Efeito Indutor das Normas Tributárias à luz da Constituição Federal de 1988*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 506

FAZENDA

Alice Sampaio Ferreira

Aline Moreno Costa

Bianca Neri Randam

Eferson Silva Santos

Flávia Andrade Barretto

Gustavo Caldas e Marinho

Larissa Gama da Silva

Letícia Pinheiro Soares

Mariana Silva Bastos

Nathália Fonseca Lima

Victor Andrey Bragança

LISTA DE ABREVIATURAS

ANEEL Agência Nacional de Energia Elétrica

AREsp Agravo em Recurso Especial

CC Código Civil

CF/88 Constituição Federal

CTN Código Tributário

Nacional**EC** Emenda

Constitucional

ICMS Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços

IE Imposto de Exportação

II Imposto de Importação

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

IR Imposto de Renda

IPTU Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ITR Imposto Territorial Rural

LC 87/96 Lei Complementar nº. 87 de 13 de setembro de 1996, "Lei Kandir"

PGR Procuradoria-Geral da República

RE Recurso Extraordinário

RISF Regimento Interno do Senado Federal

RMIT Regra Matriz de Incidência Tributária

RMS Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

STJ Superior Tribunal de Justiça

STF Supremo Tribunal Federal

1. DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela SOUTO BORGES LTDA. em face de acórdão proferido pelo E. Tribunal de Justiça, que manteve a sentença do juízo de primeira instância, o qual indeferiu o pedido da Recorrente, declarando ser constitucional e legal a cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) com alíquota de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que, através de regime de concessão, distribui energia elétrica para todo o ESTADO, atuando especificamente no Ambiente de Contratação Regulada (ACR) (item 24 – pedidos de esclarecimentos).

Por sua vez, o ESTADO, fundamentado em sua legislação e na Constituição Federal vigente, adota uma pluralidade de alíquotas que variam conforme a mercadoria, reconhecendo as diferenças entre as capacidades contributivas dos consumidores desses itens.

Exemplificando-se: é aplicada a alíquota de 25% para energia e serviços de comunicação; 22% para itens de luxo; 18% para as mercadorias em geral; 7% para as especialmente úteis; e zero para alimentos, medicamentos e vestuário.

Ocorre que a Recorrente suscita a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços como único instrumento adotável à distinção de alíquotas, pleiteando pela redução daquela incidente sobre o bem que distribui, equivalente a 25%.

Neste diapasão, em que pese a energia elétrica seja usada como meio para realização de outras atividades, é limitada a argumentação em que se pautou a Recorrente, pois existem aparatos outros aptos a justificarem a gradação das alíquotas do ICMS-energia elétrica já aplicadas pelo ESTADO, para além da seletividade em razão da essencialidade.

Inclusive, o próprio ESTADO reconhece a utilização da energia elétrica como algo extremamente sensível para alguns de seus administrados, aplicando a alíquota de 12% quando a comercialização é feita aos consumidores residenciais

que utilizam até 150 Kwh e, às produtoras cooperativas rurais quando o consumo não ultrapassa o patamar de 500 Kwh.

Resta assentado que o ESTADO cuidadosamente analisou diversos aspectos, minúcias e vieses passíveis de influenciar a diversidade das alíquotas já adotadas.

Dito isso, irresignada com o critério quantitativo aplicado, a Recorrente apresentou ação declaratória (item 25 – pedidos de esclarecimentos) dotada de um leque de equívocos, tendo sido julgada completamente improcedente em todas as instâncias ordinárias.

Ante o exposto, os argumentos de suposta inconstitucionalidade sustentados não merecem prosperar, devendo o aresto recorrido ser integralmente mantido por este Colendo Supremo Tribunal Federal, pelas suas próprias razões, esmiuçadas a seguir.

1 DO DIREITO

2.1. Da regra matriz de incidência do ICMS-energia elétrica

O ICMS, objeto vinculado à relação jurídica *sub judice*, configura-se na principal fonte de financiamento dos Estados da federação e do Distrito Federal (MAZZA, 2018, p. 525), restando delimitado pela CF/88 em seu art. 155, II, e também na LC 87/96.

Com vistas à melhor compreensão faz-se querida a análise atinente à sua regra-matriz de incidência, notadamente os critérios material, pessoal e quantitativo, componentes da estrutura lógica que efetiva a demarcação da obrigação tributária ora discutida.

A RMIT define que a norma-padrão de incidência tributária compõe-se de uma hipótese e uma consequência, cada qual com seus critérios ou dados identificativos próprios (CARVALHO, 2012b, p. 298). A hipótese representa a descrição fática do ato que, ao ser efetivado, concede origem à obrigação tributária (CALIENDO, 2019, p. 810). E é exatamente neste espaço que podem ser identificados os critérios destacados:

i) Material: Como define o art. 114, do CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (BORBA, 2019, p. 486). No caso em discussão, é a própria circulação jurídica da mercadoria energia elétrica.

Por sua vez, a consequência, é a obrigação tributária em si, permitindo identificar os sujeitos a si vinculados e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo, de modo a satisfazer, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor (CARVALHO, 2012a, p. 369). Este consequente normativo desdobra-se então, em mais dois critérios relevantes à compreensão desta lide, a saber:

i) Pessoal: os sujeitos da relação tributária, sendo de um lado o ativo, competente para fazer cobrar a exação (a Fazenda Estadual) e, por outro, o sujeito passivo, devedor da obrigação, que deu causa ao seu surgimento (a empresa distribuidora da energia elétrica).

ii) Quantitativo: é o *quantum*, a dívida tributária, resultante da relação entre a base de cálculo e a alíquota (com seus limites mínimos e máximos definidos em lei, sendo estas as raíais discricionárias em que pode atuar o Fisco Estadual). Também chamado de aspecto valorativo, diz respeito ao cálculo do quanto será exigido, partindo dos valores da base de cálculo e da alíquota aplicável (BORBA, 2019, p. 486).

1.1.1. Do aspecto material

Nos termos do art. 114, do CTN, o aspecto material do ICMS-energia elétrica resta delimitado com a interpretação da CF/88 (art. 155, II, §§ 2º, X, "b" e §3º), ao definir que incidirão sobre "operações relativas a energia elétrica" o imposto ora discutido, o II e o IE, e outros dispositivos como a LC 87/96, em seu art. 2º, I, e o próprio CC/02 (art. 83, I).

Em suma, a CF/88 equipara o objeto energia elétrica à mercadoria para fins de tributação, a codificação civil informa a suscetibilidade de circulação como bem móvel com valor econômico, logo, sujeito à mercancia, e a lei do ICMS prevê a sua tributação.

Destacando-se que a operação relacionada a energia elétrica encontra-se regulamentada através do Decreto nº 41.019/57, em seus arts. 2º e 3º, ao definir que são serviços de energia elétrica os de produção, transmissão, transformação e distribuição, exercidos em conjunto ou separadamente, consistindo em sua transformação de qualquer outra forma de energia, independente da origem.

É o que resume Roque Antônio Carrazza (2020, p. 188) ao anunciar que a produção, a importação, a circulação, a distribuição ou o consumo de energia elétrica suscitam a tributação por via de ICMS. Significa que o aspecto material do ICMS se perfectibiliza com as operações relativas à circulação de energia elétrica, concretizada com seu usufruto pelo consumidor.

Tais ações que fazem a mercadoria energia circular e consistem em operações jurídicas com substrato econômico (ATALIBA; GIARDINO, 1983, p. 106), e, nas palavras de Kiyoshi Harada (2018, p. 517) acarretam a transferência de titularidade para que seja considerada uma circulação, que se efetiva com a mudança da posse ou da propriedade através de operações como a compra e venda, numa movimentação em direção ao consumo.

1.1.2. Do aspecto pessoal

O aspecto pessoal integra o caráter subjetivo da tributação, relacionando-se aos sujeitos que figuram nos polos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, sendo o primeiro competente para exigir o adimplemento obrigacional, e o segundo, com dever de adimpli-la (ALEXANDRE, 2017, p. 348).

O sujeito ativo da relação tributária estabelecida é o próprio credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização, exercício e à cobrança, constituir o crédito tributário, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento (PAULSEN, 2020, p. 326).

No caso em tela, a sujeição ativa direta é exercida pelo ESTADO, a quem incumbe, em observância constitucional, legislar acerca do ICMS da energia comercializada em seu território. Além de poder estabelecer, pela discricionariedade delimitada na CF/88, as alíquotas referentes a esse imposto, cujos limites mínimo e máximo estão condicionados à resolução do Senado Federal (art. 155, §2º, IV e V).

No que concerne à sujeição passiva, no âmbito do ICMS, a energia elétrica, por suas especificidades, modifica por completo tal noção. Isso porque, dadas suas características, é insuscetível de armazenamento, com isso, o fato gerador do tributo relacionado à circulação jurídica do bem se perfaz no estágio final da cadeia de operação, o consumo.

O ICMS, como já afirmado, é um tributo sobre o consumo, logo, o fato imponível é a operação de circulação do bem, perfectibilizada com a tradição, a operação mercantil que atraia incidência do gravame fiscal, mas que somente se completa com a efetiva utilização pelo consumidor final, cuja capacidade econômica estará submetida ao imposto.

Significa dizer que o gravame fiscal a ser adimplido é direcionado ao cliente final da concessionária de energia elétrica, o contribuinte de fato do tributo em discussão, aquele que tem relação pessoal e direta com a mercadoria usufruída, o que melhor será explicado.

1.1.3. Do aspecto quantitativo

Por sua vez, o objeto da obrigação principal é o tributo e seu cálculo faz-se a partir de dois elementos numéricos: a base de cálculo e a alíquota (SCHOUERI, 2019, p. 1019). O aspecto quantitativo significa a prestação de cunho pecuniário ou não pecuniário, a que se submete o sujeito passivo (consumidor) diante da realização do fato gerador (SABBAG, 2020, p. 264). Este, empreendido na operação de circulação da mercadoria energia elétrica que se efetiva no consumo.

Cabendo destacar que a obrigação tributária corresponde ao ato de quitação do tributo a ser exercido como dever fundamental pelos sujeitos passivos diretos ou indiretos (PAULSEN, 2020, p. 334), no caso do ICMS-energia elétrica, pela concessionária.

Em resumo, o critério quantitativo representa a quantia devida a título de tributo, conseqüente das normas tributárias e sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, elementos fundamentais para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame (CARVALHO, 2012a, p. 329), as quais aclaram-se a seguir.

1.1.3.1. Base de cálculo

É a grandeza definida em lei na qual se desdobra o fato gerador do tributo, a quantificação do fato jurídico tributário ou ainda, a sua expressão do ponto de vista numérico (SCHOUERI, 2019, p. 1019). E que só pode ser assim identificada, como *quantum* da hipótese de incidência, quando adequadamente positivada em lei.

Isso porque diversas medidas poderiam ser buscadas para mensuração do fato tributário, mas por força do princípio da legalidade, a via autorizada para definir o montante a ser retirado do patrimônio dos particulares, permanece sendo a lei.

Neste caso, a base de cálculo corresponde à operação de circulação mercantil a ser calculada sobre o preço praticado na operação final (art. 9º, §1º, II, da LC 87/96).

Deste modo, destaque-se que a incidência do ICMS é sobre o preço praticado para o consumidor final, vez ser o resultado das fases que integram a cadeia de produção desse insumo, reafirmando a ideia de que é o valor da operação da qual decorra a entrega da mercadoria, isto é, o efetivo consumo (CARRAZZA, 2020, p. 199).

1.1.3.2. Alíquotas

Correspondentes ao valor percentual aplicado à base de cálculo capaz de definir o montante tributado. Concebido o tributo como prestação pecuniária, a alíquota será sempre *ad valorem*, dada a impossibilidade de se apurar uma soma em pecúnia mediante a aplicação de um percentual sobre outra medida de grandeza que não fosse também expressa em dinheiro (AMARO, 2019, p. 362).

Em regra, os impostos possuem alíquotas em valores percentuais fixos. Contudo, por autorização constitucional, alguns podem adotar alíquotas distintas, ou até a mesma alíquota sobre bases de cálculo diferentes para atender princípios tributários caros ao constituinte.

Como a faculdade concedida aos Estados para o ICMS que, lastreados na seletividade, podem adotar alíquotas variáveis conforme a essencialidade do

produto, mercadoria ou serviço(arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF) (MAZZA, 2018, p. 164).

Cite-se também, os limites discricionários verificados em outros tributos, como o IR, ITR e IPTU que, em obediência ao art. 145, §1º, da CF/88, o ente competente pode adotar alíquotas progressivas de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

São essas liberdades constitucionais que evidenciam as raias de atuação da sujeição ativa, permitindo que o ente tributante defina alíquotas diferenciadas, norteando-se por critérios diversos que instrumentalizam suas estratégias de política fiscal, social e econômica.

Na presente relação tributária, a alíquota possível sobre o ICMS-energia elétrica é um percentual do valor do seu fornecimento, fixado pela lei de cada pessoa política tributante, observados os tetos de resolução do Senado (CARRAZZA, 2020, p. 206).

Destaca-se que, conforme art. 155, parágrafo 2º, incisos IV e V, da CF/88, caberá ao Senado Federal, através de suas resoluções, previstas no art. 59, VII, da CF/88, a fixação das alíquotas do ICMS em seus patamares mínimo e máximo, sendo esta última para dirimir eventuais conflitos de interesse dos Estados.

Esse tratamento é dado pelas resoluções 22/1989 e 13/2012, cujo procedimento é delineado pelo art. 394, parágrafo único e incisos seguintes do RISF, e são instrumentos introdutórios de normas tributárias primárias que inovam a ordem jurídica em caráter vinculante para todos os Estados (CONJUR, 2013, n.p.).

Contudo, não se verifica no conteúdo dessas resoluções senatoriais qualquer definição de teto para alíquotas do ICMS a serem praticadas pelos estados da federação em seu âmbito interno.

Exatamente sob o esteio dessas balizas, estabelecidas pelo ordenamento, que atua o Fisco Estadual para definir as alíquotas dos tributos sob sua competência, em específico, o ICMS-energia elétrica, sem jamais transgredir os limites principiológicos, legais e sobretudo, constitucionais.

1.2. Da tributação indireta: seu notório efeito regressivo e benefícios fiscais aptos à sua atenuação

O serviço de energia elétrica é prestado pela SOUTO BORGES LTDA em regime de concessão, disciplinado pelo art. 21, XII, "b", da CF/88, de modo que o valor cobrado do consumidor pela utilização da mercadoria é composto pela tarifa fixada pela ANEEL, somado aos tributos incidentes sobre o serviço, dentre os quais o ICMS.

A tarifa consiste na contraprestação paga pelo consumidor à concessionária pelo uso do serviço de energia. Visa "assegurar aos prestadores dos serviços receita suficiente para cobrir custos operacionais eficientes e remunerar investimentos necessários para expandir a capacidade e garantir o atendimento com qualidade" (ANEEL, 2015). Assim, o ICMS é calculado sobre o preço da tarifa estipulada pela ANEEL, e é pago somente pelo consumidor.

O ICMS é um tributo sobre o consumo e, por isso, é classificado como um tributo indireto. Os tributos indiretos são aqueles que, segundo Fernanda Menagatti, "admitem a transferência do encargo financeiro da exação a um terceiro alheio à relação jurídica tributária originária" (SEEFELDER; CAMPOS; 2020, p. 999). Por isso mesmo, deve ser observada sob a ótica daquele que assume o ônus financeiro.

Nos indiretos, aquele que não é parte da relação tributária - *in casu*, o consumidor da energia -, arca com o ônus econômico do tributo, enquanto aquele agente que pratica o fato gerador tributário - a concessionária - apenas repassa este valor. Diante desta configuração, a doutrina classificou esses dois agentes como "contribuintes de fato" e "contribuintes de direito", respectivamente (PAULSEN, 2020, p. 435).

A incidência do ICMS, enquanto tributo indireto, deve ser analisada sob o viés daquele que efetivamente utiliza o serviço discutido e conseqüentemente paga pelo imposto supracitado. No caso da energia elétrica, como já explicado, o tributo é diretamente transferido para o consumidor, que arca com todo o ônus financeiro decorrente.

É o que consagra Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 107), ao defender que a incidência econômica não necessariamente coincide com a jurídica, de modo que a

tributação deve considerar a primeira delas, sob pena de atentar contra o princípio da igualdade.

No entanto, é necessário observar que a análise de quem utiliza esse serviço é complexa, não sendo cabível a defesa de uma redução indiscriminada de alíquotas incidentes sobre o bem. Isso porque, a energia elétrica é utilizada por diferentes agentes, desde consumidores residenciais de baixa renda, a grandes empresas, cuja utilização do serviço varia e cujo encargo econômico têm diferentes impactos.

No presente caso, a alíquota do ICMS sofre uma redução quando a comercialização é feita para consumidores com consumo mínimo, e para produtoras cooperativas rurais. Garantindo, portanto, o fornecimento deste serviço público para a população de baixa renda, bem como para as cooperativas, dada importância do ponto de vista social.

Em conjunto com a medida acima, notando a diferenciação entre consumidores, o governo federal instituiu a "tarifa social de energia elétrica". Criada pela Lei Federal n.º 10.438/02, seu objetivo é a diminuição do valor cobrado daqueles enquadrados na "subclasse residencial de baixa renda" (art. 1º, da Lei n.º 12.212/10), sendo uma política pública de concessão de descontos na tarifa cobrada pela utilização do serviço público.

Ademais, sua normatização determina a forma de aplicação desta política pública especificando quem pode ser beneficiado, através da análise da renda como principal critério.

Esta análise é realizada através do Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), que consiste em um sistema do Poder Público, disciplinado pelo Decreto n.º 6.135/07, que permite recolher dados e identificar as famílias de baixa renda do país. Assim, é possível desmistificar o argumento de que o contribuinte de fato é de difícil identificação (CAUREO, 2015, p. 144), direcionando políticas públicas para certos grupos sociais.

Assim, ante a diversidade de consumidores que usufruem deste bem, não é possível determinar o impacto da redução geral da alíquota. Significa dizer que, diferentemente do alegado pela Recorrente, a redução indiscriminada da alíquota do ICMS poderá fazer com que a grande empresa que utiliza desenfreadamente a

energia elétrica seja tributada da mesma forma que o consumidor residencial que poupa mensalmente.

1.3. Dos princípios constitucionais-tributários

Analisar a constitucionalidade das alíquotas do ICMS incidentes sobre a energia elétrica exige que o intérprete perpassa pelas bases do sistema constitucional tributário brasileiro, norteando-se através dos seus princípios fundamentais. Isto porque uma análise principiológica é capaz de demonstrar a inconsistência dos argumentos da Recorrente, conforme demonstra-se a seguir:

2.3.1 Isonomia e capacidade contributiva: a possibilidade de sua plena observância quando da tributação indireta

De imediato observa-se a violação de ao menos dois princípios essenciais à aplicação adequada do Direito Tributário: a isonomia tributária e a capacidade contributiva.

A isonomia é um direito fundamental do cidadão assegurado no art. 5º, *caput*, da CF/88, pautada no tratamento semelhante aos que de forma geral são iguais entre si, e dessemelhante na proporção de suas desigualdades. Aplicada ao direito tributário, conforme o art. 150, I e II da CF/88, se perfaz na proibição ao tratamento desigual aos contribuintes de igual status, uma tutela contra as arbitrariedades estatais.

A isonomia tributária é plenamente observada no ESTADO, no momento em que são aplicadas alíquotas diferenciadas conforme os subgrupos de consumidores, tributando-os de forma distinta, na exata medida do efetivo consumo da energia elétrica comercializada

O tratamento isonômico decorre da variação na carga tributária que recai sobre pessoas economicamente distintas. Ao aplicar alíquotas menores aos consumidores de até 150 kwh, e às cooperativas rurais com até 500 kwh, há a redução dos impactos tributários sobre as classes mais pobres, e simultaneamente,

o tratamento equitativo aos que deliberadamente consomem mais energia elétrica, cuja capacidade financeira pode suportar essa opção.

E essa política implementada pelo ESTADO encontra respaldo na manifestação da PGRem sede do RE 714.139/SC:

3. Concretiza o princípio da igualdade tributária a instituição, a partir de níveis reduzidos de consumo, de alíquotas progressivas na energia fornecida à população economicamente mais vulnerável, ao contrário do que sugere o recorrente, não havendo falar em ofensa ao art. 150, II, da Constituição.

Assim, para efetivar a isonomia tributária, conforme previsto na CF/88, devem ser consideradas as circunstâncias específicas dos envolvidos, em especial quanto aos seus níveis de consumo. Sendo que também se encontra diretamente relacionado ao princípio da capacidade contributiva, no quanto previsto no art. 145, §1º da CF/88:

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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Grifou-se)

Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 400) defende que o legislador, ao escolher quem deve arcar com as despesas gerais do Estado, não deve aprofundar as desigualdades, o que reverbera na essência desse princípio: são mais tributados aqueles que têm mais condições para contribuir.

A forma para essa concretização, no entanto, é objeto de debate, sobretudo, quando se considera a diferenciação entre tributos diretos e indiretos.

Ruy Barbosa (1995, p. 159 *apud* BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 123) esclarece que apenas sobre os impostos diretos é possível mensurar a capacidade contributiva do sujeito que expressa a renda, de modo que, relativamente aos indiretos, personalizar a carga tributária, em cada caso, seria um óbice em si mesmo.

Data vênia, é evidente que nos impostos indiretos sobre o consumo, a capacidade econômica se expressa no uso da renda (TIPKE; LANG, 2008, p. 220). Ou seja, quem consome mais, adquire e pode pagar mais, demonstrando maior capacidade econômica.

Assim, este princípio deixou de ser absoluto, de modo que o mais importante é avaliar quanto o indivíduo pode contribuir para a despesa pública (BIAR, 2015, p. 8), no contexto do próprio Estado Social e Democrático de Direito.

Tal distinção foi reconhecida pelo legislador constituinte ao facultar aos legisladores derivados a aplicação da seletividade relativamente ao ICMS.

No presente caso, o ESTADO defende que a tributação seja proporcional à viabilidade que os consumidores da energia elétrica podem suportar, dados os níveis de fruição. Em suma, aqueles com maior capacidade econômica - maior manifestação de riqueza externalizada através do consumo -, em face do tratamento isonômico, podem suportar maior carga tributária em relação aos de menor renda.

Relevante destacar que no voto do Min. Alexandre de Moraes, no RE n.º 714.139/SC, restou assentada a lícita e constitucional atuação estatal ao aplicar corretamente o princípio da capacidade contributiva, associado à própria isonomia tributária, quando da diferenciação das alíquotas do ICMS entre contribuintes de distintas capacidades econômicas.

(...) o tratamento diferenciado foi estabelecido pelo Estado justamente com vistas a equalizar o ônus das operações com energia elétrica, de modo a cobrar mais de quem consome mais e possui maior capacidade contributiva, e cobrar menos de quem consome menos e possui menor capacidade contributiva.

Logo, resta o vital reconhecimento da legalidade e, sobretudo, da constitucionalidade sob as quais atua este Fisco, no momento em que se utiliza das faculdades outorgadas pelo legislador, na aplicação de alíquotas diferenciadas relativas aos diferentes grupos de consumidores, em estrita observância à sua capacidade contributiva e realização da isonomia.

2.3.2. Seletividade facultativa: como evidente opção constitucional

Em suas razões, a Recorrente suscitou a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados pelo ICMS como único instrumento hábil à existência de alíquotas distintas.

Todavia, o equívoco argumentativo implica no reducionismo de que a seletividade seria o único meio passível à realização de justiça fiscal no âmbito da tributação indireta, tomando como pressuposto sua vinculação compulsória ao ICMS.

O princípio constitucional tributário da seletividade resta insculpido na CF/88 em duas passagens: em relação ao IPI e ao ICMS, respectivamente, nos arts. 153, §3º, I e 155, §2º, III. Concernente ao ICMS, tem-se: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: II - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (...).

Não há dúvidas a respeito da opção constitucional em variar a seletividade tributária em razão da essencialidade, todavia, o texto não é claro quanto à aplicação do primeiro princípio, de modo que as distintas concepções sobre a sua amplitude impactam diretamente à incidência do ICMS-energia elétrica (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 122).

A CF/88 estabelece expressamente o ICMS como um tributo não seletivo, tendo em vista que, ao dispor sobre a competência dos Estados, tornou discricionária a sua instituição nesses moldes (GUIMARÃES, 2017, np). Ou seja, a leitura do dispositivo revela que a aplicação da seletividade ao ICMS é uma faculdade concebida pelo constituinte, de modo que não há qualquer instrumento normativo que vincule a sua aplicação pelo Recorrido.

Tanto assim, que o texto constitucional traz a distinção no sentido de que o IPI "deve" ser seletivo, e o ICMS "pode" sê-lo, sendo forçoso não tomar por iguais signos tão distintos.

Por sua vez, a tributação sobre o consumo, caso do imposto discutido, não incide sobre bem ou produto em si, e sim sobre a renda despendida para a sua obtenção (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 122-123).

Nesse diapasão, a seletividade, caso aplicada, seria para substituir uma análise da capacidade contributiva, supostamente realizando a justiça fiscal ao minorar os efeitos deletérios da tributação regressiva (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 124). O que é realizado por este Fisco quando da variação das alíquotas incidentes nos diferentes níveis de consumo.

A opção por não aplicar a seletividade fundamenta-se também no caráter eminentemente arrecadatário ou fiscal desse tributo, despossuído de grande aptidão extrafiscal, por seu caráter nacional e economicamente neutro (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 124).

Ademais, tal interpretação do ESTADO lastreia-se no entendimento jurisprudencial do STJ que, em sede do RMS n.º 28.227/GO (relatoria do Min. Herman Benjamin), assentou que o legislador estadual não pode desconsiderar a norma expressa na CF/88, a distinguir a seletividade do IPI para aquela vinculada ao ICMS, esta última, facultativa. *In verbis*:

Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, §2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão "poderá ser seletivo" (...). (RMS 28.227/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin).

Em comparação à implementação do IPI, imposto revestido de extrafiscalidade, o Recorrido, como melhor será delineado em tópicos posteriores, não se escusa afastar a total possibilidade extrafiscal do ICMS, que se verifica no desincentivo ao consumo desordenado da energia elétrica. Todavia, tal estratégia é um argumento subsidiário, de modo que a atividade fiscal, arrecadatária, urge ser priorizada em face das obrigações constitucionais direcionadas ao ESTADO.

Não se desconsideram os efeitos negativos da tributação regressiva, que direciona aos contribuintes de baixa renda uma carga tributária mais densa. Ao contrário, defende-se que a seletividade, conforme a essencialidade dos produtos, é reconhecidamente um princípio que visa minorar tal desconformidade. Entretanto, não pode ter a sua aplicabilidade direta e irrestritamente vinculada aos tributos sobre o consumo, sob pena de se afastar o intento do legislador constituinte.

A seletividade “facultativa” encontra amparo doutrinário, como em José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 264), que a visualiza como princípio constitucional rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e permitido no caso do ICMS. Mesma linha de Sacha Calmon Coelho (2020, p. 410) que identifica a seletividade do ICMS como facultativa.

O STJ, inclusive, no bojo do AREsp 1.865.731/MS, assenta que nas operações de comercialização de energia elétrica a seletividade é indiscutivelmente facultativa.

A seletividade do ICMS em função da essencialidade é facultativa, conforme prevê o art. 155, § 2º, III, da CR, não sendo possível impor ao ente público a utilização de alíquota seletiva para a cobrança do imposto. (...) a escolha dos serviços que devem ser mais ou menos onerados pelo ICMS, em razão da essencialidade, é de competência exclusiva do Poder Legislativo, de modo que qualquer alteração de alíquota, por decisão do Judiciário, se mostra totalmente descabida. *Grifou-se.*

Para além da seletividade, existem outros instrumentos norteadores de justiça fiscal aptos a conferir à capacidade contributiva na tributação indireta uma leitura mais efetiva.

Note-se que a parcela mais abastada da população também adquire produtos de primeira necessidade. Do mesmo modo, os sujeitos menos favorecidos, ao adquirirem produtos elencados como supérfluos, arcarão com um ônus tributário proporcionalmente mais elevado, em relação à sua receita (CAUREO, 2015, p. 118).

Muito se fala das dificuldades em se constatar a capacidade contributiva na tributação indireta, e, neste sentido, a aplicação da essencialidade seria urgente.

Contudo, no momento em que se verifica à disposição mecanismos que efetivamente apontam a capacidade contributiva, se mostra desarrazoado burlar expressa faculdade constitucional de aplicá-la ao ICMS.

A energia elétrica enquanto mercadoria, os consumidores não deixarão de fruir, ainda que diante de um aumento do ônus tributário, tampouco consumirão mais, diante de uma redução no preço final torna-se uma obviedade que a seletividade não poderá ser aplicada *in totum* ao ICMS (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 132). Razão pela qual o constituinte originário valeu-se do termo “poderá”.

Contudo, não é eventual limitação da seletividade como meio para minorar os efeitos de uma tributação regressiva, o principal argumento em favor da aplicação plena do princípio da capacidade contributiva sobre os tributos indiretos (CAUREO, 2015, p. 132-133).

É possível, portanto, retirar da gama de comandos que se extraem do princípio da capacidade contributiva mecanismos outros que, na prática, efetivem a sua realização, sem causar prejuízos às próprias diretrizes constitucionais. Em resumo: é possível adequar este princípio à realidade dos consumidores de energia elétrica sem percer a neutralidade tributária ou a expressa indicação constitucional de que o ICMS "poderá" ser seletivo.

2.3.3. Essencialidade e suas inúmeras acepções: a falta de definição legal

Em que pese a alegação restritiva da Recorrente, que insta o Judiciário a entender a seletividade do ICMS discutido como de adoção obrigatória, ignorando demais mecanismos aptos a atingir a justiça fiscal, não cabe ao Fisco desconsiderar que, na hipótese de se aplicar a seletividade, que o faça através da essencialidade das mercadorias ou serviços.

Todavia, é necessário rememorar que o significado de essencialidade deve ser entendido como algo que tem qualidade ou estado do que é essencial. Por isso mesmo, vinculado a produtos indispensáveis à sobrevivência e que contribuem para a dignidade da pessoa humana, tidos como o mínimo existencial e atrelados às ideias de necessidade e indispensabilidade (NETO; KRONBUER, 2020, p. 33 *apud* TILBERY, 1990, np).

Outrossim, ressalte-se que a CF/88 ao silenciar sobre quais seriam as mercadorias e serviços essenciais, concede margem discricionária ao legislador.

É indubitável que, numa interpretação sistemática da Constituição, pode-se afirmar que alimentação, vestuário, habitação e tratamento médico são considerados itens indispensáveis a um padrão mínimo de vida. Entretanto, alcançar uma definição exata de essencialidade demanda uma análise específica de cada caso.

Significa dizer que, no reconhecimento inconstitucional da seletividade como obrigatória, conseqüentemente, obrigatória também seria a essencialidade, o que conflitaria com a inexistência de qualquer dispositivo legal ou constitucional que defina este último conceito, impedindo sua aplicação *in concreto*.

Sobre a essencialidade, portanto, visualizam-se inúmeras acepções, a exemplo da filosófica, econômica, política ou financeira (BIAR, 2015, p. 14). Cada uma dessas vertentes indicará uma definição do que se entende por "essencial".

Humberto Ávila (2014, p. 380) esclarece que "essencial" significa algo de importância decisiva na vida de alguém. Assim, a essencialidade está vinculada à garantia do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, ou seja, aquilo que for essencial à dignidade, vida ou saúde humana.

A essencialidade demanda que a incidência tributária seja graduada sobre mercadorias ou serviços de acordo com sua importância social, de modo que quanto mais essencial no consumo, menor o ônus tributário. O que demonstra a faculdade posta ao legislador na discriminação dos itens essenciais e supérfluos.

Na presente lide, o equívoco reside na interpretação da seletividade em função da essencialidade como única justificativa à variação de alíquotas. Inclusive em relação a itens que, inicialmente tributados com alíquota zero (exemplo de vestuário e alimentação), desprezando-se que particularidades nesses próprios grupos elevam a sua tributação.

A doutrina de Machado Segundo (2018, p. 111a), coaduna com a ideia de que o legislador poderá adotar outros critérios junto à essencialidade para fixação da alíquota.

Roque Antônio Carrazza (2013, p. 110) afirma que tal seletividade poderá ser alcançada através de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistemas de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, etc.

Imprescindível, portanto, uma interpretação de essencialidade mais adequada ao Estado Social e Democrático de Direito para a quantificação da carga tributária do ICMS (BIAR, 2015, p. 14), notoriamente fiscal.

E no pressuposto de que o direito tributário não pode se escusar de acompanhar a realidade e as alterações sócio-históricas, é irrazoável vincular o uso

da energia elétrica, em qualquer medida, ao de um bem essencial, sem considerar as próprias gradações no consumo.

Gradações essas já são abarcadas por regimes diferenciados de tributação, a exemplo dos pequenos consumidores e produtoras cooperativas rurais, que têm a carga tributária incidente efetivamente minorada, como já ilustrado nos fatos.

No caso dos consumidores residenciais, toda utilização acima do patamar mínimo estabelecido é considerada como supérflua, atrelando-se à ideia ora defendida de capacidade contributiva, em que aquele que consome mais deverá contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica.

No caso das cooperativas rurais, o seu tratamento tributário se distingue daquele aplicado às indústrias e outras produtoras em observância ao artigo 146, III, "c", da CF/88, bem como ao RE 599.362/RJ, em que o STF estabeleceu que o tratamento diferenciado às cooperativas se insere na órbita da opção política do legislador, reconhecimento implementado por este Fisco.

Por conseguinte, Henry Tilbery (1990, p. 2.969/3.031), a respeito do equilíbrio na tributação brasileira sobre o consumo, reputou como de suma importância a aplicação da essencialidade, de modo que se "constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal".

Logo, ao decidir aplicar a alíquota de 25% ao caso, considerando a aplicação da seletividade em razão da essencialidade, legislador encontra-se respaldado na discricionariedade a si conferida pelo ordenamento, podendo determinar o que, efetivamente, é necessário, e o que deve ser considerado como supérfluo.

Esta majoração resta legitimada pelas atribuições constitucionais do Legislativo, atua na observância de princípios caros, como capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana, isonomia, além de ser um instrumento fundamental de extrafiscalidade.

2.3.4. Neutralidade Tributária e o zelo pelo caráter fiscal do ICMS

A neutralidade tributária tem diferentes aplicações ao IPI e ao ICMS (SCAFF, 2006, p.78). A partir da EC n.º 42/03, a Constituição passou a prever expressamente, em seu art. 146- A, que intervenções no domínio econômico deverão ser editadas pela União.

Acentue-se que a neutralidade tributária não significa negação da interferência do tributo na economia. Ao contrário, visa sobrelevar a supremacia do interesse público ao garantirum ambiente de igualdade de condições competitivas, como reflexo da própria neutralidade concorrencial estatal (SCHOUERI, 2007, p. 241-271 *apud* BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p.127).

Tomando como pressuposto a intervenção do Estado no domínio econômico, Ruy Barbosa (1969, p. 151 *apud* BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 128) a entendia como uma tarefa do poder central, de modo que desde a existência do ora ICM, foram tomadas providências legais para que este fosse um tributo neutro.

Ou seja, dada a sua incontestável face fiscal, sobre o ICMS vige uma preocupação coma livre concorrência, indicando-o como exemplo da neutralidade tributária.

Nesse sentido, a função meramente fiscal dos tributos tem como cerne a sua finalidadefim arrecadatório. Esta última se justifica pela necessidade fática estatal em auferir receitas e viabilizar os seus gastos públicos (BIAR, 2015, p. 9). Estes, não são meros caprichos do ente público, são direcionados à própria coletividade através da prestação de serviços que são constitucionalmente previstos.

Não há, portanto, como compreender de forma diversa: é dever do ente fiscal defender a neutralidade tributária imposta pela própria CF/88 ao ICMS, evitando que os contribuintes desvirtuem o texto supremo em prol de vantagens fiscais desarrazoadas e passíveis de atentaremcontra a própria livre concorrência.

É justamente com o propósito de respeitar o princípio da neutralidade que a seletividade no ICMS – imposto marcadamente fiscal – não é de aplicação generalizada (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 129). A Constituição faz uso do termo “poderá” para facultar ao legislador a aplicação da seletividade ao ICMS.

Nesse ponto, frise-se, as espécies de impostos de competência estadual são apenas três, sendo o ICMS o responsável pela arrecadação de cerca de 90,46% da receita das unidades federativas (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2018).

No tocante ao ICMS arrecadado pela circulação de energia elétrica, a alteração da alíquota geraria um prejuízo de R\$ 96,6 milhões aos cofres do Estado de Santa Catarina, uma queda de 32%, de acordo com a Procuradoria Geral do Estado (PGE/SC).

Portanto, no entendimento pela diminuição da alíquota do ICMS-energia elétrica, como sustenta a Recorrente, de 22% para zero (ou 7%, no caso das mercadorias especialmente úteis), o recolhimento da receita estadual estará seriamente prejudicado.

Uma queda drástica na receita do ESTADO provocaria grande desequilíbrio arrecadatório, com repercussões sociais inestimáveis, prejudicando, em primeiro plano, os próprios administrados, principais destinatários dos recursos coletados, sobretudo para a prestação de serviços essenciais ao bem-estar da população.

A seletividade não é instrumento suficiente à garantia da plena eficácia da capacidade contributiva e justiça fiscal, tendo em vista que o controle de alíquotas e a aplicação de isenções, quaisquer que sejam, atingem indiscriminadamente todos os estratos sociais (CAUREO, 2015, p. 132).

Rodrigo Maito da Silveira (2012, p. 40) indica que a atuação do legislador infraconstitucional deve direcionar-se através da neutralidade tributária, de modo a evitar que a tributação cause desequilíbrios concorrenciais.

E na preservação desse equilíbrio, não se escusa ter em mente que a neutralidade no setor de energia elétrica é mitigada através de atuações intervencionistas do Governo Federal, quais sejam: mediante participação (Sistema Eletrobrás), regulação (ANEEL) e subvenção (tarifas sociais) (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 133).

Assim, através de uma simples ilustração, é possível afastar a alegação de que a energia elétrica, meramente por ser vislumbrada como "essencial", estaria inapta à incidência de uma alíquota de ICMS equivalente a 25%.

A partir do momento em que se identifica a fração da população que utiliza efetivamente de modo essencial, o escopo social restante, que a utiliza em aportes desmedidos, efetivamente tem como artigo de luxo.

2.3.5. Legalidade tributária como forma de concretização do Federalismo: a inviabilidade do controle judicial

A legalidade tributária, enquanto princípio norteador da atuação dos três poderes estatais, é expressa no art. 150, I, da CF/88, consistente na reserva de lei para tratar de matéria que imponha ônus ao contribuinte, mediante a criação de tributos ou a sua majoração.

A interpretação sistemática desse dispositivo implica a reserva absoluta de lei, de modo que a instituição de tributos se dê não apenas com base legal, mas diretamente através de lei (PAULSEN, 2020, p. 181). Bem como, a legalidade tributária decorre do próprio conceito de tributo elencado pelo CTN, em seu art. 3º.

Em espelho à CF/88, o art. 97, do CTN, consagra a legalidade estabelecendo balizas ao Executivo e Judiciário, de modo que assenta os signos apenas modificáveis por lei, a exemplo da fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, com específicas ressalvas.

In Casu, resta cediço que é inviável ao Poder Judiciário fixar alíquotas de qualquer que seja o tributo, visto que há previsão constitucional de que essa competência é do Legislativo, enquanto função típica. Ainda que seja atribuição do Judiciário externalizar o crivo de constitucionalidade sobre determinado dispositivo legal, como no caso em que se questiona a lei do ESTADO, não lhe resta a específica potestade de fixação de alíquotas, assim como reconhecido pelo STJ nos autos do RMS nº 20.676/ES.

Ao Poder Judiciário, portanto, incumbe tão apenas a aplicação da lei tributária ao caso em concreto, sendo-lhe vedada a fixação de alíquotas, ainda que sob o argumento de aplicação da igualdade, sob o risco de atuar como legislador positivo (BUISSA; BEVILACQUA, 2017, p. 136). Trata-se de clara divisão de competências, que não poderá ser ignorada por esta corte constitucional no presente caso.

O texto constitucional brasileiro, em matéria tributária, é rígido, não apenas pela necessidade de determinar a quem cabe a competência de tributar (ATALIBA, 1968, p. 14-16 *apud* LIMA FILHO, 2003, p.168), mas, sobretudo, para efetivar a noção de Federalismo, caracterizado pela autonomia financeira entre os entes federados.

Explica Kiyoshi Harada (2018, p. 88) que "a única forma de assegurar a independênciapolítico-administrativa às entidades componentes da Federação é conferir-lhes a autonomia financeira, por meio de tributos próprios". Instituto que só se realiza através da expressa previsão constitucional sobre a divisão do poder de tributar entre os entes federados.

Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua (2017, p. 128) enfatizam: o que os contribuintes pretendem é apresentar ao Poder Judiciário uma verdadeira interpretação extensiva dos signos constitucionais, com o mero interesse de servirem-se de uma carga tributária menor.

Sobre isso, pontua-se que o Estado Democrático não pode ser direcionado à perspectivaindividual, intentado pela Recorrente, a ele apenas é permitido o que é legalmente disposto. Portanto, a tributação apenas pode ocorrer quando amparada pela legalidade, sendo permitida a adoção da alíquota de 25% sobre a comercialização de energia elétrica, para aqueles que consomem mais de 150 kwh mensais, quando se está diante de estratégias de política pública autorizadas pelo ordenamento.

1.4. Da análise da extrafiscalidade como política pública estatal

Conforme já delineado, o ICMS é eminentemente fiscal, visando, precipuamente, a arrecadação. Portanto, integra a discricionariedade do ESTADO auferir as receitas previstas em sua legislação, de modo que o modelo federativo garantiu aos seus entes determinados tributos, de modo a viabilizar seu financiamento para o desempenho de suas atividades constitucionalmente previstas.

Todavia, não se deve ignorar o viés extrafiscal do ICMS como exemplo de tributo indireto, voltado ao consumo, o legislador estadual, ao reconhecer a necessidade de se aplicar a seletividade às suas alíquotas, em postura extrafiscal,

deve buscar estimular o consumo sustentável deste bem, norteando-se pela capacidade contributiva dos consumidores.

1.4.1. Aplicação suplementar da extrafiscalidade ao ICMS

A extrafiscalidade é uma forma de intervenção estatal na economia por meio do uso do tributo, estimulando ou desestimulando algum comportamento e buscando a redução das desigualdades regionais e sociais (SCHILLER, 2016, p. 13).

Sua previsão não consta na CF/88, o que gera atritos acerca do seu limite como razão para a tributação. Contudo, conforme Hugo Machado Segundo (2018b, p. 643), não cabem mais estudos e análises do Direito centrados exclusivamente em questões formais, sem levar em consideração os outros fatores citados, especialmente no âmbito da extrafiscalidade.

A priori, para que haja um forte estímulo ao desenvolvimento nacional, é necessário que o Estado desempenhe dois papéis. O primeiro é o fiscal, que gera verba passível de ser investida em diversos setores, como os de educação, infraestrutura e outros.

O segundo é o extrafiscal, que permite ao Estado intervir na economia, estimulando os comportamentos que possam levar ao progresso nacional e ao mesmo tempo inibindo os que possam acarretar em crises (ARAÚJO, 1997, p. 330).

O Estado brasileiro tem seus objetivos fundamentais delineados no art. 3º e incisos, da CF/88, cujo cumprimento demanda o emprego, entre outros, da extrafiscalidade como uma das principais ferramentas de efetivação (ARAÚJO, 1997, p. 330).

Com a energia elétrica, especialmente considerando-se o seu consumo desmedido, é preciso estimular um comportamento de utilização consciente nos diferentes setores da sociedade, sem o qual, a principal consequência será a escassez (JORNAL DA USP, 2018).

Neste caso, a implementação das alíquotas de 25% visa a redução do seu desperdício, fator que gera impactos positivos no atual cenário de produção energética. Todavia, medidas como essa devem ser ponderadas com vistas a

minimizar prejuízos sobre classes sociais mais baixas, o que é conquistado pela adoção de alíquotas diferenciadas.

Logo, há relevância da extrafiscalidade na tributação (ARAÚJO, 1997, p. 333), uma vez que, fundamentadas pela legislação, alíquotas elevadas resultam em efeitos positivos para a sociedade, principalmente ao evitar crises e danos ao meio ambiente, ao estimular maior racionalização no consumo.

1.4.2. Política de (des)incentivo ao consumo

A aplicação do ICMS como instrumento de ordenação político-econômica é observada com o estímulo à prática de operações convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional, assim como reconhecido pelo STJ nos autos do RMS n.º 21.742/ES.

Por conseguinte, o referido imposto deve ser utilizado, pelas unidades federativas, para a defesa do meio ambiente, consagrada no art. 170, VI, da CF/88, como um dos princípios da ordem econômica.

A natureza jurídica do meio ambiente é difusa (FIORILLO e FERREIRA, 2009, p. 35), portanto, não é um bem público ou privado, classificado atualmente pela doutrina como um bem de uso comum do povo, essencial à vida humana.

Para José Afonso da Silva (1995, p. 26), a CF/88 é eminentemente ambientalista ao instituir como Direito Fundamental o direito ao meio ambiente saudável. Logo, a regulação de leis tributárias voltadas à proteção ambiental é uma função estatal, sob pena de violação do dever inafastável de agir e tutelar (MORTARI, 2015, p. 139).

Indubitavelmente, o Brasil passa por uma situação difícil referente à geração e fornecimento de energia elétrica, pela possibilidade de apagões e racionamentos, devido ao consumo desenfreado, conforme se observa dos termos da Resolução n.º 02/2021, editada pelo Ministério de Minas e Energia. Por isso, o consumo consciente deve ser estimulado, considerando a situação ambiental caótica enfrentada.

O ICMS possui caráter predominantemente fiscal, destinado ao custeio das despesas básicas e necessárias do Estado. Todavia, essa não deve ser a única prioridade, vez que o ente estatal tem o dever de incentivar comportamentos

econômicos que almejam guardar os valores sociais consagrados pela CF/88 (MORTARI, 2015, p. 138).

É justamente este "dever" essencial aos ditames constitucionais que autoriza e impõe ao Estado, a realização de políticas públicas com o objetivo de preservar o meio ambiente (MORTARI, 2015, p. 140). Diante disso, uma política extrafiscal de desincentivo ao consumo excessivo de energia elétrica faz parte do conjunto de medidas necessárias à proteção ambiental.

Nessa perspectiva, o STF reconheceu o meio ambiente como um bem jurídico merecedor de tutela constitucional (RE n.º 134.297-8/SP) atribuindo ao Estado o dever de proteger e adotar medidas que previnam práticas lesivas ao equilíbrio ambiental.

Assim, verifica-se que a alíquota de ICMS-energia elétrica defendida no presente caso integra o conjunto de estratégias à disposição do Estado e autorizadas pelo ordenamento, para a consecução de seus deveres essenciais, dentre eles a tutela do meio ambiente, através de medidas indutoras de comportamento sustentável no contribuinte.

2.5 Da Conclusão

Por todo o exposto, e diante da gama dos argumentos elencados, restam comprovadas a inconstitucionalidade e a legalidade na escolha do Fisco Estadual pela aplicação da alíquota de 25% às operações de comercialização de energia elétrica no ESTADO. E isto se deve em razão do adequado sopesamento e graduação das distinções decorrentes da capacidade contributiva diversificada de seus administrados, que demanda a aplicação de alíquotas que lhes são específicas, em máximo zelo aos princípios da isonomia e legalidade tributárias.

Inobstante, conclui-se que a utilização da seletividade em razão da essencialidade dos produtos e serviços para o ICMS-energia elétrica, é sumariamente facultativa, ao tratar-se de um imposto arrecadatório nos termos do art. 155, §2º, III c/c 150, I, da CF/88. É o que se depreende da taxativa leitura do texto constitucional, que conjuga a vontade do legislador originário ao delimitar as raias da discricionariedade sob a qual podem atuar os entes federativos.

Adicionalmente, o caráter extrafiscal do ICMS, apesar de minorado, quando comparado com seu viés fiscal, deve ser incentivado sob a perspectiva de um consumo consciente de energia, não podendo o Fisco esquivar-se de priorizar os interesses coletivos.

Nesse sentido, urge ao Egrégio Tribunal a aplicação dos termos delineados pela Carta Magna em seu verdadeiro sentido, em absoluto respeito à unicidade tutelada pelo legislador originário, que materializa as suas vontades através dos princípios constitucionais tributários cuja subversão se busca evitar no presente escorço.

DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer que se negue provimento ao recurso extraordinário interposto, mantendo-se integralmente o acórdão de origem, dado o adequado reconhecimento pelo tribunal *a quo*, da integral constitucionalidade e legalidade na atuação da Fazenda Estadual ao aplicar a alíquota de 25% relativamente ao ICMS incidente sobre as operações de comercialização de energia elétrica - nos termos do art. 155, §2º, III, da CF/88, utilizando-se da discricionariedade concedida pelo legislador.

Inclusive, quanto à correta obediência aos limites estabelecidos na definição dessas alíquotas, de acordo com as resoluções do Senado, este sim, com a competência outorgada pela Constituição para delimitar os limites mínimo e máximo dessas grandezas em atenção ao art. 155, §2º, IV e V da CF/88.

Subsidiariamente, na remota hipótese da não compreensão desta Corte pela viabilidade do anseio principal, frise-se, amparado pelo Texto Maior e legislação ordinária, solicita que, seja permitida a aplicação então da alíquota geral de 18%, com vistas à minoração dos profundos impactos econômicos e orçamentários que incidirão sobre a receita do ESTADO, capazes, inclusive, de inviabilizar o cumprimento de suas obrigações constitucionalmente previstas, além de relativizar a sua autonomia enquanto ente federativo.

Indo além, caso esta Corte, ainda assim, não entenda como adequado esse patamar, que permita a aplicação da alíquota reduzida de 7%, tratamento concedido

aos bens especialmenteúteis, num último esforço para salvaguardar a estrutura financeira do ESTADO, de modo a que se atinja a mínima justiça.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11 ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. **Extrafiscalidade**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, v. 34, n° 133, p. 329-334, jan. 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais 1968 *Apud* LIMA FILHO, João Almeida de Barros. A distribuição da competência legislativa tributária no Brasil e a obrigatoriedade do seu exercício. 2003. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4354/1/arquivo5499_1.pdf. Acesso em: 15 set. 2021.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n° 25/26, ano VIII, p. 101-119, julho/dezembro de 1983. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod_folder/content/0/ATALIBA%20Geraldo%3B%20GIARDINO%20Cleber.%20Núcleo%20da%20definição%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1. Acesso em: 15 set. 2021.

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

BIAR, Tatiana de Mello. **Um novo enfoque ao conceito de seletividade à luz do ICMS**: Análise a partir do setor joalheiro. Mestrado – Projeto de pesquisa. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2015.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 15set. 2021.

_____. **Decreto n.º 6.135, de 26 de junho de 2007**. Dispõe sobre o Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20072010/2007/decreto/d6135.htm. Acesso em: 15set. 2021.

_____. **Decreto nº 41.019, de 26 de fevereiro de 1957**. Regulamenta os serviços de energia elétrica. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d41019.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. **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. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. **Lei n.º 12.212 de 20 de janeiro de 2010**. Dispõe sobre a Tarifa Social de Energia Elétrica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 jan. 2010. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12212.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. **Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002**. Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, recomposição tarifária extraordinária, cria o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10438.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. Ministério de Minas e Energia. **Resolução nº 2, de 31 de agosto de 2021**. Institui o Programa de Incentivo à Redução Voluntária do Consumo de Energia Elétrica para unidades consumidoras do Sistema Interligado Nacional. Disponível

em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-n-2-de-31-de-agosto-de-2021-341960096>. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 25 de abril de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. Senado Federal. **Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **AREsp 1.865.731/MS**. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgamento em 07/06/2021, Publicação em 08/06/2021, DJe.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ORIGINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. **RMS 28.227/GO**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento em 20/03/2009, Segunda Turma. Publicação em 20/04/2009, DJe.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ORIGINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. **RMS nº 20.676/ES**. Relator: Ministra Denise Arruda. Julgamento em 21/08/2007, Primeira Turma. Publicação em 20/09/2007, DJe.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ORIGINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. **RMS nº 21.742/ES**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em 25/09/2007, Primeira Turma. Publicação em 08/11/2007, DJe.

_____. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **RE 134.297-8/SP**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 13/06/1995, Primeira Turma. Publicação em 22/09/1995, DJ.

_____. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **RE 599.362/RJ**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 06/11/2014, Tribunal Pleno. Publicação em 10/02/2015, DJe.

_____. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **RE 714.139/SC. Tema 745**. Voto do Ministro Alexandre de Moraes. Proferido em 17/02/2021.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores. **Interesse Público –IP, Belo Horizonte**, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. Malheiros Editores, 2013.

_____. **ICMS**. 18. ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012a.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012b.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimoexistencial. **RPGE**, Porto Alegre, v. 36 n. 76, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONJUR. O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS. **Revista digital Consultor Jurídico**. Heleno Taveira Torres. Publicado em: 19 jun. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms>. Acesso em: 15 set. 2021.

ENTENDENDO a tarifa. *In*: ANEEL. Brasília, 24 novembro 2015. Disponível em: https://www.aneel.gov.br/entendendo-a-tarifa/-/asset_publisher/uQ5pCGhnyj0y/content/composicao-da-tarifa/654800?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fentendendo-a-tarifa%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_uQ5pCGhnyj0y%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_stat%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2. Acesso em: 15 set. 2021.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Curso de direito da energia**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GUIMARÃES, Bruno A. França. A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito. **Revista de Direito Tributário Atual – IBDT**, n.º 37, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-seletividade-do-icms-sobre-o-fornecimento-de-energia-eletrica-e-sua-repeticao-de-indebito/>. Acesso em: 15 set. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MAITO DA SILVEIRA, Rodrigo. **Tributação e concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário: material e processual**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Carga Tributária do Brasil em 2019**. Brasília, DF: Ministério da Economia. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076. Acesso em: 15 set. 2021.

MORTARI, Ana Lúcia, ICMS Ecológico: Desafio da Tributação Ambiental. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 6 p. 135-173, 2015.

NETO, Arthur Ferreira; KRONBUER, Eduardo Luís. Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivalis de Essencialidade. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 30-54, 2020 *Apud* TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1990.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995 *Apud* BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores. **Interesse Público – IP, Belo Horizonte**, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro: curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1969 *Apud* BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores. **Interesse Público – IP, Belo Horizonte**, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PGE atua para impedir redução de mais de 30% na arrecadação de ICMS sobre energia elétrica de SC. Governo de Santa Catarina. Florianópolis, 15 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://www.sc.gov.br/noticias/temas/pge-atua-para-impedir-reducao-de-mais-de-30-na-arrecadacao-de-icms-sobre-energia-eletrica-de-sc>. Acesso em: 15 set. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos pré-pagos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 126, 2006.

SCHILLER, Beatriz Silva. **Uma análise crítica do Princípio da Seletividade no ICMS**. 2016. 51 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal Fluminense, VoltaRedonda, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. Livro digital (Epub). 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. **Livre concorrência e tributação**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 241-271 *apud* BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos Tribunais Superiores. **Interesse Público – IP, Belo Horizonte**, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

MENEGATTI, Fernanda. **Constituição e Código Tributário comentados: sob a ótica da Fazenda Nacional**. SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (coord). São Paulo: ThomsonReuters Brasil, 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Rev. Brasil. Polít. Públicas**, Brasília, v. 8, nº 2, 2018b.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. rev., atual e ampl.- São Paulo: Atlas, 2018a.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1990.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim Lang. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008. v. I.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 506

FAZENDA

Anne Costa Bittencourt Andrade

Leonardo Pratali Camillo

Larissa Kelanny de Paula Estevam

Letícia de Miranda Camapum

Matteus de Oliveira Borelli

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) RELATOR(A) DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº _____ DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Recorrente: SOUTO BORGES LTDA.

Recorrida: ESTADO (Fazenda Pública Estadual)

MEMORIAIS DA RECORRIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº _____

1. SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário ("RE") interposto por SOUTO BORGES LTDA ("Recorrente") frente ao acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do ESTADO, o qual, acertadamente, não deu provimento à sua pretensão, mantendo as alíquotas estabelecidas pela legislação estadual no que tange à cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ("ICMS") sobre a comercialização de energia elétrica.

Em linhas gerais, o legislador estadual determinou alíquotas diversas para diferentes níveis de consumo, graduadas conforme o grau de essencialidade dos produtos ou serviços tributados em cada faixa de tributação. Nesse cenário, foram estabelecidas as seguintes alíquotas:

(i) alíquota de 12% para energia elétrica, quando destinada a (a) consumidores residenciais, no limite de até 150 Kwh; e (b) cooperativas rurais, no limite de até 500 Kwh;

(ii) alíquota básica de 18% para mercadorias em geral; e

(iii) alíquota de 25% para energia elétrica, quando consumida acima dos limites referidos no item i.

A Recorrente alega a inconstitucionalidade da legislação estadual que determinou as alíquotas aplicáveis à comercialização de energia elétrica, nos patamares de 12% e 25%, sob o argumento de que não teria o legislador do ESTADO seguido as determinações dos artigos 145,

§1º, e 155, §2º, III, da Constituição Federal¹³⁰. Todavia, evidente não haver quaisquer ofensas a disposições constitucionais, tendo sido a Recorrente incapaz de demonstrá-las em suas razões recursais.

Reitere-se que inexistente qualquer violação aos dispositivos constitucionais mencionados, de forma que as alíquotas estabelecidas são absolutamente regulares, não devendo prosperar o apelo excepcional da Recorrente. Ainda, pontue-se que, sob pena de violação do Princípio da Separação dos Poderes e prática reprovável de ativismo judicial, o Poder Judiciário não pode se imiscuir na fixação de alíquotas feitas pelo Poder Legislativo.

Por fim, ressalta-se o caráter imprescindível da tributação do fornecimento de energia elétrica nos patamares atuais em face da manutenção das finanças e da responsabilidade fiscal estadual.

2. RAZÕES PARA O DESPROVIMENTO DO RECURSO

2.1. A tributação sobre o consumo e a capacidade contributiva do consumidor final

No ordenamento jurídico pátrio, a previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva do contribuinte está expressa no §1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Depreende-se que, quanto mais abastada é uma pessoa, mais ela deverá contribuir para com as despesas públicas, bem como, de forma inversa, quanto menos riquezas ela possui, menos deverá colaborar para o custeio dos gastos do Estado.

Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade, sendo um critério de distribuição de carga tributária, conforme ensina Regina Helena Costa¹³¹:

¹³⁰ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

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

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

¹³¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

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

Na tributação direta, como é o caso do Imposto sobre a Renda, é mais simples a aferição da capacidade contributiva, na medida em que uma mesma pessoa é contribuinte de fato e de direito.

Por outro lado, na tributação indireta, como no caso do ICMS, a carga tributária é repassada ao longo da cadeia produtiva, em razão do princípio da não-cumulatividade, até que seja suportada pelos consumidores finais, que são os contribuintes de fato, pois suportam o ônus econômico do tributo.

Sendo assim, no que tange à tributação da energia elétrica, que é indireta, a capacidade contributiva a ser promovida é a do contribuinte de fato, que é o consumidor final, ao qual é repassado o ônus do ICMS incidente sobre a cadeia produtiva.

Neste exato sentido é o entendimento pacificado no E. Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE ATIVA. CONSUMIDOR FINAL. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. 1. **O sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo.** (Precedentes: REsp 838542 / MT, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 25/08/2006; EREsp 279491 / SP, 1ª Seção, Rel. para acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, DJ08/05/2006). AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2007, DJ 21/06/2007, p. 283.

Essa noção se evidencia na discussão dos autos quando se verifica, por exemplo, que os medicamentos, a despeito de serem majoritariamente produzidos por grandes empresas farmacêuticas com grande poder econômico, são tributados à alíquota zero pelo ICMS no Estado. Isso ocorre justamente porque a capacidade

contributiva que se pretende alcançar, nas operações sujeitas ao ICMS, é a do consumidor final.

O fato de que o contribuinte de direito recolhe o ICMS incidente sobre a energia elétrica e repassa o ônus do tributo ao consumidor final (contribuinte de fato) retira desse imposto o caráter de pessoalidade, dificultando o alcance da capacidade contributiva.

Para mitigar o problema, a Constituição Federal propõe uma técnica, cuja utilização pelos Estados é facultativa, a fim de se promover a capacidade contributiva do consumidor final: a seletividade.

Conforme será detalhadamente abordado a seguir, a Constituição sugere, ainda, que a essencialidade seja um dos critérios empregados quando da utilização da técnica da seletividade, de forma a aliviar a carga tributária incidente sobre bens e serviços essenciais, mitigando as chances de que os consumidores finais, contribuintes de fato, encontrem óbices financeiros para acessá-los.

2.2. A seletividade, em função da essencialidade, do ICMS

Conforme já pontuado, a Constituição Federal, a fim de promover a capacidade contributiva dos consumidores finais, contribuintes de fato no que tange à tributação sobre o consumo, propõe a utilização, pelos entes federativos competentes, da seletividade, como técnica, tendo a essencialidade como critério, quando da determinação das alíquotas a serem incidentes sobre bens e serviços.

Fundamental a percepção de que, no que tange ao ICMS, há mera sugestão, um norte constitucional, não sendo o legislador estadual obrigado a adotar a seletividade (técnica) e a essencialidade (critério) ao fixar as alíquotas do imposto.

Não por outra razão, a alegação de que o v. acórdão recorrido haveria de ser reformado, porque feriria os preceitos do artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, não merece prosperar. Vejamos.

Inicialmente, ao se tratar da utilização da seletividade na tributação pelo ICMS, logo se nota a óbvia divergência entre as determinações do constituinte para este imposto e o Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI").

Enquanto o constituinte determinou que o IPI “será seletivo”, definiu que, no caso do ICMS, o tributo “poderá ser seletivo”. Desse modo, como preconizou Continentino¹³², a interpretação de que o ESTADO tem a obrigação, no que diz respeito ao ICMS, de ser seletivo em relação à fixação de alíquotas não encontra guarida na Carta Magna.

Esse também é o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo. Segundo ele, a diferenciação entre os termos escolhidos pelo constituinte determina que, somente no caso do IPI, há a obrigatoriedade de adoção da seletividade enquanto técnica para sua tributação. No caso do ICMS, foi atribuída aos estados a faculdade de utilizá-la (ou não)¹³³.

Nesse exato sentido é o entendimento da jurisprudência pátria:

“Da leitura do art. 155, § 2º, III, da CFRB, é possível concluir que, relativamente ao ICMS, os Estados **estão autorizados a adotar**, em seu território, **o princípio da seletividade em função da essencialidade. Trata-se, portanto, de uma faculdade e não de uma imperatividade.**”

Apelação Cível n. 2011.017834-5, TJSC, Quarta Câmara de Direito Público, Relator Des. José Volpato de Souza, julgado em 08/03/2012.

“ICMS Pretensão do impetrante voltada à redução das alíquotas relativas às operações de fornecimento de energia elétrica e de serviços de telecomunicação, invocando, no particular, o princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, previsto no art. 155, § 2º, III, da CF Denegação da segurança corretamente pronunciada em primeiro grau **Regramento constitucional aludido que não impõe um dever ao legislador ordinário, contendo apenas merarecomendação, para ser seguida segundo suas conveniências** Inexistência, nesse contexto, de qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade na adoção de alíquotas diferenciadas para a cobrança do imposto em causa nas hipóteses supra mencionadas’(...) Essa a conclusão a que também chego no exame deste caso, com vistas a resolverse inconstitucional ou não a norma impugnada (...) **A norma constitucional (art. 155,**

¹³² CONTINENTINO, Marcelo Casseb. *A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 141, p. 113.

¹³³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62, p. 72.

§ 2º, III) não impõe, não determina, a seletividade, senão e apenas a faculta. Tanto que expressamente dispõe que “poderá ser seletivo”.

Arguição de Inconstitucionalidade nº 0041018-45.2016.8.26.0000, TJSP, Órgão Especial, Relator Des. João Carlos Saletti, julgamento em 08/03/2017, Órgão Especial, DJe 10/03/2017.

Dessa maneira, resta claro e consolidado o entendimento de que a utilização da técnica da seletividade em função do critério da essencialidade é exclusivamente facultativa.

Todavia, mesmo que se adotasse entendimento contrário, pela obrigatoriedade da adoção da seletividade como técnica para o estabelecimento da tributação pelo ICMS, não restaria razão à Recorrente, dado que o ESTADO determinou alíquotas diferenciadas para a aplicação deste imposto, em consonância com o princípio da seletividade.

A decisão de estabelecer uma alíquota reduzida de 12% e uma alíquota majorada de 25%, que devem incidir, respectivamente, sobre o consumo essencial (até 150kWh, para consumidores residenciais, e 500kWh, para cooperativas rurais), e sobre o consumo supérfluo (acima de 150kWh para consumidores residenciais e de 500kWh para cooperativas rurais) demonstra a opção do legislador estadual em se utilizar da seletividade no esforço pela consecução de diversos objetivos, tanto de natureza fiscal, quanto, ainda, de indução de comportamento e redução do consumo, todos igualmente importantes, conforme será aprofundado adiante.

2.3. Diferenciação entre quantidade consumida essencial (12%) e supérflua (25%)

Conforme visto nos tópicos anteriores, a aplicação da seletividade em função da essencialidade na tributação da energia elétrica tem por escopo favorecer a capacidade contributiva dos consumidores finais, que suportam a carga econômica do ICMS.

Diferentemente do que alega a Recorrente, a Recorrida, ao fixar as alíquotas incidentes sobre energia elétrica no ESTADO, observou, sim, a essencialidade do bem, com intuito de melhor atender ao princípio da capacidade contributiva.

No caso concreto, indubitável ser a capacidade contributiva do consumidor final privilegiada pela seletividade fiscal do Estado, pois a diferenciação das alíquotas de ICMS respeita estritamente a essencialidade da energia elétrica, na medida em que sobre as quantidades consumidas tidas como essenciais incide alíquota reduzida do imposto.

Frente ao limite de consumo residencial imposto pelo ESTADO, consumidores que utilizem até 150 Kwh mensais são beneficiados pela alíquota reduzida de 12%. Já o consumo energético mensal que ultrapasse o limite da essencialidade fica sujeito à alíquota de 25%.

É necessário esclarecer que o legislador estadual, quando da elaboração das leis e decretos, é obrigado a inserir certa generalidade na legislação, posto que é impossível abarcar as necessidades particulares de cada família ou residência de um Estado.

Neste sentido, o ESTADO fixou o limite essencial de consumo mensal de energia elétrica em quantidade suficiente para a manutenção de uma residência, considerando a médiabrasileira.

De acordo com os dados do Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2020¹³⁴, recentemente divulgado pela Empresa de Pesquisa Energética (EPE), 150 Kwh ultrapassa o consumo mensalmédio de grande parte das residências brasileiras. A título exemplificativo, na região Nordeste, durante todo o ano de 2020, o consumo mensal residencial de energia elétrica não ultrapassou 128 Kwh.

Dessa forma, o critério de diferenciação de alíquotas de ICMS com base no consumo energético leva em consideração a capacidade contributiva do consumidor final do produto e a regressividade dos impostos, pois tributa de forma mais onerosa o consumo excessivo da energia elétrica, evitando o abuso e o desperdício.

¹³⁴ Disponível em: <https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/anuario-estatistico-de-energia-eletrica>. Acesso em: 14.09.2021.

2.4.A constitucionalidade da alíquota de 25%

Contrariamente ao que buscou a Recorrente, sem sucesso, alegar, o estabelecimento da alíquota majorada de 25%, em relação à alíquota-base de 18%, está de acordo com os preceitos constitucionais.

Isso fica claro tendo-se como parâmetro tanto uma finalidade estritamente fiscal quanto uma finalidade extrafiscal, ambas justificadas frente ao texto constitucional.

A primeira, como se sabe, diz respeito à necessidade arrecadatória do ente federativo, e deve ser exercida considerando-se a capacidade contributiva do consumidor final. A finalidade extrafiscal, por sua vez, diz respeito à necessidade de racionamento do consumo de energia elétrica excessivo e irresponsável, especialmente frente ao histórico de crises energéticas nacionais e à perspectiva de uma crise energética emergente¹³⁵.

É inegável que o estabelecimento de alíquota majorada para quantidades consumidas que denotem maior capacidade contributiva se enquadra nos parâmetros constitucionais definidos pelo artigo 145, § 1º, para a consecução de maiores níveis de justiça socioeconômica a partir de instrumentos fiscais.

Ainda, em contrassenso ao que tentou de maneira falha a Recorrente provar, o estabelecimento da alíquota de 25% para os consumidores residenciais que utilizem mais do que 150 Kwh, para cooperativas rurais que utilizem mais do que 500 Kwh e para os demais consumidores, atende aos parâmetros constitucionais do artigo 155, § 2º, III.

Trata-se, nesse âmbito, da opção feita pelo ESTADO pela utilização da técnica da seletividade, o que demonstra pelo estabelecimento de alíquotas diferenciadas. Seletividade essa que foi mensurada a partir do critério da essencialidade, considerando que os consumidores que estão sujeitos à alíquota de 25% (sobre a parcela supérflua de seu consumo) são justamente, no geral, os que fazem uso de eletrodomésticos e maquinários para além do essencial.

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 69.

O critério da essencialidade resta, então, respeitado pela proteção do consumo da quantidade de energia elétrica considerada de fato essencial por uma alíquota reduzida, como será melhor demonstrado adiante.

i. Finalidade fiscal

A alíquota majorada de 25% surge para tributar o consumo de energia elétrica enquadrado como **não-essencial** ou **supérfluo**, que revela maior capacidade contributiva, devendo, por parâmetros de justiça fiscal, implicar um mais relevante ônus tributário.

A validade da conduta do legislador estadual já foi inclusive confirmada por este E. STF:

“Desse modo, considerando o disposto no art. 150, II, c/c 145, § 1º, da Constituição Federal, considero que não houve qualquer ofensa à isonomia tributária, uma vez que ausente tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Muito pelo contrário, **o tratamento diferenciado foi estabelecido pelo Estado justamente com vistas a equalizar o ônus das operações com energia elétrica, de modo a cobrar mais de quem consome mais e possui maior capacidade contributiva, e cobrar menos de quem consome menos e possui menor capacidade contributiva.**”

Voto do Ministro Alexandre de Moraes. RE 714.139, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO MELLO, SEGUNDA TURMA, julgamento não encerrado.

Percebe-se, então, não prosperar o argumento da Recorrente quanto à não observância das disposições dos artigos 145, § 1º e 155, § 2º, III, da Constituição Federal.

ii. Finalidade extrafiscal

Ainda, aliada à finalidade fiscal que orientou o estabelecimento da alíquota majorada de 25%, em relação à alíquota-base de 18%, há, conforme já mencionado, uma finalidade de natureza extrafiscal, notadamente, a defesa do meio ambiente,

consignada enquanto um princípio da ordem econômica pelo próprio texto constitucional.¹³⁶

Inicialmente, ressalta-se que o objetivo da tributação ambiental não é o aumento na arrecadação, mas a indução de comportamentos no sentido da preservação do meio-ambiente. É o que ensina Castello¹³⁷.

Nesse contexto, a utilização da tributação como mecanismo de intervenção estatal com vistas a uma finalidade diversa do financiamento estatal é, como afirma Bonfim¹³⁸, um direcionamento dado pela própria Constituição.

Assim, é facilmente perceptível que a finalidade extrafiscal de defesa do meio ambiente que o ESTADO almeja alcançar por meio do estabelecimento de uma alíquota majorada aplicável somente a consumos maiores de energia elétrica está de acordo com os parâmetros constitucionais.

Isso porque, entre outras razões, os consumidores impactados por essa alíquota são os que utilizam quantidades de energia elétrica para além do estritamente necessário para sua subsistência, de maneira que não deixa o ESTADO de cumprir com o critério da essencialidade na determinação da alíquota em comento.

Desse modo, o ESTADO age de forma a induzir a parcela da população que, de fato, tem condições de reduzir o consumo sem grandes impactos, a utilizar a energia elétrica de maneira mais consciente, ou seja, com menos desperdício, de acordo com o interesse coletivo. Tal entendimento é também confirmado por Castello¹³⁹.

¹³⁶ "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;"

¹³⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. *A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental -Um estudo de caso do setor de energia elétrica*. Belo Horizonte: Fórum de Direito Urbano e Ambiental, ano 14, n. 81, p. 39.

¹³⁸ BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Tese de Doutorado, USP, 2014. p. 76.

¹³⁹ CASTELLO, Melissa Guimarães. *A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental -Um estudo de caso do setor de energia elétrica*. Belo Horizonte: Fórum de Direito Urbano e Ambiental, ano 14, n. 81, p.44.

Como mostra a experiência histórica no caso brasileiro, em cenários de racionamento ou risco de racionamento, a redução no consumo de energia elétrica pode evitar uma crise energética e, conseqüentemente, o uso generalizado de fontes de energia não-renováveis, amplamente prejudiciais ao meio ambiente.

Essa capacidade de redução no consumo de energia elétrica pela população brasileira a partir de estímulos institucionais foi bem demonstrada durante a crise energética nacional de 2001, a maior até o momento no país. Naquele cenário, o governo iniciou um programa nacional de metas de redução de consumo de energia, e a população foi capaz de reduzir o uso de eletricidade em cerca de 20% sob o risco de sanções econômicas¹⁴⁰.

Ou seja, frente ao emergente colapso do sistema energético brasileiro, tanto os consumidores residenciais quanto os industriais e comerciais recorreram a uma série de ações individuais, orientadas pelo programa governamental de redução do consumo de energia.

Perceba-se que, à época, o consumo essencial de energia elétrica não foi afetado, mesmo que a redução do consumo se desse por incentivos econômicos progressivos: os consumidores que utilizassem mais que 100kWh deveriam buscar o racionamento de 20%, os que utilizassem mais que 200kWh teriam sobretaxa de 50% e os que utilizassem mais que 500kWh, uma sobretaxa de 200%¹⁴¹.

Desse modo, a determinação da alíquota majorada de 25% para consumos superiores ao nível da essencialidade se mostra central à redução de energia necessária para o impedimento de uma nova crise energética. Isso especialmente levando em consideração a emergência de uma nova crise hídrica, a maior em quase 100 anos, como parece a Recorrente, com a devida vênia, completamente ignorar¹⁴².

¹⁴⁰ MARTINS, Rafael. *Racionamento atrapalhou retomada da economia em 2001; saiba se problema pode se repetir*. G1 - Economia. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/06/29/rationamento-atrapalhou-retomada-da-economia-em-2001-saiba-se-problema-pode-se-repetir.ghtml> Acesso em: 04.09.2021; OLIVEIRA, Isac de. *O que foi o apagão de 2001? A conta de luz subiu? Pode acontecer de novo?* UOL - Economia. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/faq/o-que-foi-o-apagao-de-2001-risco-rationamento-energia-eletrica.htm>. Acesso em: 04.09.2021.

¹⁴¹ OLIVEIRA, Isac de. *O que foi o apagão de 2001? A conta de luz subiu? Pode acontecer de novo?* UOL - Economia. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/faq/o-que-foi-o-apagao-de-2001-risco-rationamento-energia-eletrica.htm>. Acesso em: 04.09.2021.

¹⁴² ROUBICEK, Marcelo. *Como a crise atual do setor elétrico se compara a 2001*. NEXO. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2021/05/31/Como-a-crise-atual-do-setor->

Medidas como a tributação majorada para consumos mais amplos e, frente ao histórico e às perspectivas energéticas do país, mais irresponsáveis, são inclusive consideradas por especialistas, como novamente parece a Recorrente ignorar, plenamente necessárias¹⁴³.

Assim, a presente alíquota de 25% coloca-se de modo a induzir comportamentos viáveis. Sobre esse tema, Schoueri afirma que “o tributo serve de mecanismo para internalizar os custos ambientais”. Desse modo, percebe-se tanto a necessidade quanto a adequação do uso de norma tributária com finalidade indutora, no caso em tela, da alíquota majorada, com vistas à diminuição do consumo de energia elétrica.

Pelos argumentos defendidos, não há óbice de natureza constitucional ao estabelecimento da alíquota em comento, mesmo no que tange aos parâmetros da seletividade e da essencialidade.

O que se tem é a busca pelo atingimento de finalidades fiscal e extrafiscal de maneira eficiente pela criação de uma alíquota majorada que, dentre outras motivações, mencionadas em tópico anterior, almeja a redução do desperdício e o impedimento da geração de uma nova crise energética em âmbito nacional. A jurisprudência pátria já deu parecer favorável nesse sentido:

“Não obstante a utilização de alíquota mais elevada sobre as operações com energia elétrica não viola o princípio constitucional da seletividade fundado na essencialidade da mercadoria, sobretudo porque **ela não tem apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com os recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas principalmente o de evitar o consumo desnecessário e o desperdício que, se não for impedido, ou ao menos controlado, poderá levar ao racionamento forçado, como aquele ocorrido em 2001 (extrafiscalidade), prejudicando todas as**

el%3%A9trico-se-compara- a-2001. Acesso em: 04.09.2021; e NUNES, Fernanda; LUNA, Denise. *Lições do racionamento de 2001 não evitaram crise hídrica após duas décadas*. Estadão - Economia & Negócios. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,lico-es-do- racionamento-de-2001-nao-evitaram-crise-hidrica-apos-duas-decadas,70003762626>. Acesso em: 04.09.2021.

¹⁴³ PEREIRA, Renée; LUNA, Denise; WARTH, Anne. *Crise energética: especialistas listam “medidas de guerra” para evitar risco de apagão*. Estadão - Economia & Negócios. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,crise-energetica-especialistas-listam-medidas-de-guerra-para- evitar-risco-de-apagao,70003824062>. Acesso em: 04.09.2021.

classes de consumidores"

Apelação Cível n. 2007.030369-1, TJSC, Relator. Des. Jaime Ramos, julgado em 15.12.2009.

Já há inclusive pronunciamento de Ministro da Suprema Corte brasileira nesse sentido, no julgamento do RE 714.139 em andamento, notadamente:

"Da análise da legislação estadual ora impugnada e das razões do juízo de origem, verifica-se que o Estado de Santa Catarina - assim como vários outros Estados que adotam legislação semelhante -, aplicou o **princípio da seletividade do ICMS nas operações com energia elétrica em conjunto com o princípio da capacidade contributiva imprimindo-lhe efeitos extrafiscais, o que entendo estar em sintonia com a Constituição Federal.** (...)

Também não há como negar a possibilidade de o legislador estadual, ao estabelecer alíquotas seletivas ao ICMS, adotar efeitos extrafiscais ao imposto, a fim de incentivar certas condutas estimulando ou desestimulando o consumo de determinados bens. Esta SUPREMA CORTE já firmou seu entendimento no sentido de que 'não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes'. (...)

É o caso dos autos, em que, além de basear-se na capacidade contributiva para estabelecer alíquotas diferenciadas para o ICMS incidente sobre a energia elétrica, visou incentivar a redução do consumo dos consumidores domésticos (que gozam da alíquota reduzida de 12% caso consumam até 150Kw mensais) e estimular a economia de energia pelos consumidores empresariais, aos quais aplicou uma alíquota maior com a finalidade de desestimular eventuais desperdícios."

Voto do Ministro Alexandre de Moraes. RE 714.139, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO MELLO, SEGUNDA TURMA, julgamento não encerrado.

Ainda, ressalta-se que a tributação ambiental busca somente induzir o comportamento do contribuinte sem, todavia, tirar dele a opção por um consumo maior de energia elétrica. Desse modo, nada impede que o contribuinte escolha consumir a energia elétrica acima da quantidade de fato necessária para sua

existência digna (ou para a persecução de suas atividades, no caso de cooperativas rurais).

Ao fazê-lo, entretanto, deverá conseqüentemente arcar com um ônus tributário maior, na medida em que estará agindo de maneira onerosa ao interesse coletivo de proteção ambiental. Desse modo, resta refutada a tese da Recorrente de que o estabelecimento de uma alíquota majorada para determinados níveis de consumo de energia elétrica não se enquadrariam nos parâmetros estabelecidos pela Carta Magna. Ao contrário: ela faz-se fundamental à afirmação de valores constitucionais extremamente caros à sociedade.

2.5. A constitucionalidade da alíquota de 12%

No que diz respeito à alíquota de 12% de ICMS, incidente sobre consumo residencial de até 150 Kwh e sobre consumo de cooperativas rurais de até 500 Kwh, há de se afirmar que o legislador ordinário, no uso de seu poder discricionário, previu esse limite de consumo como aquele necessário para delimitar o consumo de energia essencial.

Assim, adotou o legislador uma alíquota menor do que a alíquota-base do ESTADO, qual seja, 18%, justamente por considerar essa faixa de consumo equivalente ao necessário à concretização dos princípios constitucionais da essencialidade e capacidade contributiva.

Ao adotar tais faixas de consumo, utilizou-se o legislador de padrões objetivos do consumo médio a nível nacional, conforme atestam os dados mencionados anteriormente, sendo o consumo a maior considerado supérfluo e desnecessário.

Para tanto, utilizou-se dos critérios "quantidade consumida" e "perfil do consumidor final", a fim de melhor discriminar o consumo de energia elétrica essencial do supérfluo. Com isso, pode-se verificar que, ao adotar tais critérios, o legislador almejou, da forma mais objetiva e racional possível, estabelecer limites para o consumo de energia elétrica com alíquota reduzida e, com isso, perseguir o objetivo de maior universalidade desse bem essencial.

Assim, não há de se falar em qualquer alteração da alíquota de 12% de ICMS sobre o consumo de energia, visto que a alíquota atual já se encontra devidamente reduzida frente à alíquota base do ESTADO, além de restarem plenamente respeitados os princípios constitucionais da essencialidade da energia elétrica e, conseqüentemente, da capacidade contributiva.

2.6. Ativismo judicial: a impossibilidade de controle de alíquotas pelo Poder Judiciário

Ainda, necessário destacar a falta de legitimidade do Poder Judiciário para dirimir questão de competência privativa do Poder Legislativo e, em alguns casos, do Poder Executivo: a definição de alíquotas de tributos.

Cabe ao representante eleito democraticamente a definição das alíquotas do ICMS, valendo-se de diversos fatores, extrafiscais e fiscais, e levando em consideração, necessariamente, aspectos eminentemente políticos, em relação aos quais não cabe interferência do Judiciário.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, I, ao prever a legalidade específica em matéria tributária, definiu como necessária a observância de lei para se exigir ou aumentar tributo. Dessa leitura, ao inferirmos a fixação de alíquotas como uma forma de aumentar ou diminuir o montante dos tributos a serem recolhidos, há de se ressaltar a observância da lei para sua alteração. O art. 97, V, do CTN, nesse sentido, enfatizou expressamente a necessidade de lei para a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo.

O irretocável voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Alexandre de Moraes, no julgamento do Recurso Extraordinário 714.139 (Tema 745), evidencia a absoluta incompetência do Poder Judiciário para dirimir questões relacionadas à discricionariedade do Poder Legislativo Estadual na fixação das alíquotas de ICMS.

Caso o Poder Judiciário o fizesse, estaria atuando como legislador positivo em matéria cuja competência a Constituição Federal delegou exclusivamente ao legislativo estadual, interferindo direta e indevidamente na separação entre os poderes que rege o modelo federativo brasileiro.

Dentre as várias questões a serem consideradas pelo legislador estadual quando da determinação das alíquotas do ICMS, destacam-se as questões ambientais e a própria manutenção do sistema nacional de produção e distribuição de energia elétrica, em razão de contextos históricos de racionamento forçado de energia elétrica, tal como ocorreu em 2001, conforme detalhado em tópico anterior.

Assim, não apenas pode o legislador estadual considerar os efeitos indutores das normas tributárias por ele elaboradas, no exercício de sua competência tributária, constitucionalmente definida, como deve fazê-lo, tendo sempre em consideração aspectos político-sociais que não dizem respeito à atividade jurisdicional.

Nesse sentido, este mesmo E. STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº592.145¹⁴⁴, que versava sobre a constitucionalidade da alíquota de IPI de 18% incidente sobre o açúcar, entendeu pela impossibilidade de o Judiciário determinar qualquer alteração, na medida em que a fixação de alíquotas, no caso do IPI, é competência do Poder Executivo e Legislativo.

Como se não bastasse, o E. TJSP, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0041018-45.2016.8.26.0000¹⁴⁵, exarou o entendimento que, ao “[a]dentrar o exame desses aspectos do método comparativo aplicado, por relevante que seja, contudo, não cabe ao Poder Judiciário proceder, **sob pena de invadir critérios discricionários próprios da função executiva de governo**” (grifou-se).

Pelo exposto, carece o Judiciário de capacidade e legitimidade para fixar alíquotas, e ainda para utilizar-se de elementos comparativos nessa fixação, visto que, caso assim o fizesse, estaria atuando como legislador positivo e usurpando a competência legislativa do ente federativo estadual, em afronta ao Princípio da Separação dos Poderes.

¹⁴⁴ RE 592145, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, DJe 01/02/2018.

¹⁴⁵ Arguição de Inconstitucionalidade nº 0041018-45.2016.8.26.0000, TJSP, Órgão Especial, Rel. Desembargador JOÃO CARLOS SALETTI, julgado em 08/03/2017, DJe 10/03/2017.

2.7. Importância arrecadatória e orçamento público

Como é cediço, o ICMS tem extrema relevância no que tange a proporcionar aos Estados e ao Distrito Federal receita suficiente para o custeio de suas atividades essenciais e execução de suas políticas públicas, tais como a educação, saúde e segurança.

Nesse cenário, não se pode ignorar que a energia elétrica é um produto com importantíssimo potencial arrecadatório, sendo uma das principais fontes de receita dos entes federativos mencionados. Ou seja, uma eventual decisão que impedisse os Estados e o Distrito Federal de adotarem a alíquota de 25% resultaria em um rombo orçamentário estimado em R\$17,856 bilhões ao ano¹⁴⁶, sem ser considerada uma eventual necessidade de se restituírem os valores eventualmente considerados inconstitucionais.

Enfatize-se que o número trazido representa uma projeção de perda orçamentária no caso de decisão judicial que determinasse a redução dessa alíquota ao patamar de 18%. Caso os Excelentíssimos Ministros adotem entendimento pela redução de alíquota a patamar inferior a esse, haveria consequências - sem nenhum exagero - absolutamente desastrosas no que tange ao custeio das atividades estatais.

Com o objetivo de mera ilustração, o Estado do Paraná, caso venha a ter sua alíquota reduzida de 25% para 18% do ICMS incidente sobre energia elétrica, arcaria com uma perda anual de cerca de R\$ 2,5 bilhões em arrecadação¹⁴⁷, que correspondem ao valor equivalente a quase três folhas salariais de seus servidores. Isso porque cerca de 15% do ICMS arrecadado pelo Estado do Paraná é proveniente da incidência desse tributo sobre a energia elétrica.

A incidência de ICMS sobre energia elétrica mostra-se ainda mais relevante em momentos de crise econômica, tal como a ocasionada pela atual pandemia de COVID-19.

¹⁴⁶ Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/06/16/estados-veem-bomba-fiscal-em-julgamento-sobre-icms.ghtml> Acesso em 14.09.2021.

¹⁴⁷ Cf. COMSEFAZ e CONPEG. *Nota conjunta dos secretários de fazenda e dos procuradores gerais dos estados e do Distrito Federal em defesa da competência dos estados para fixar alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação*. Brasília, 10 de fevereiro de 2021.

Ou seja, sendo o ICMS a principal fonte de receitas originárias dos Estados, visto que o IPVA e o ITCMD correspondem a uma parcela bem inferior da arrecadação, uma eventual redução de sua alíquota resultaria em uma perda orçamentária que inviabilizaria o ESTADO de promover os serviços sociais aos quais é obrigado constitucionalmente, deixando de atender suas finalidades essenciais.

Assim, caso esta Egrégia Corte entenda pela necessidade de se reduzirem as alíquotas, estariam Vossas Excelências minando a própria repartição de competências entre os Poderes e os entes federados.

Ao optar o Constituinte por uma distribuição das competências formais e materiais na Constituição Federal, buscou **garantir** aos entes formas rígidas de repartição de receitas orçamentárias, com a finalidade maior de assegurar aos entes do sistema federativo brasileiro sua autonomia política, administrativa e financeira.

Isso dado que somente é autônomo política e administrativamente aquele que possui autonomia financeira para custear os exercícios decorrentes dessa autonomia¹⁴⁸.

Frente a isso, em atenção ao art. 20¹⁴⁹, da LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/42), recentemente incluído pela Lei nº 13.655/1820, haveria ainda a necessidade de o Judiciário levar em consideração as consequências práticas de sua decisão, indo além dos meros valores jurídicos abstratos pautados em princípios.

Essa mesma E. Corte, no julgamento da Suspensão de Liminar nº 1.145/RJ¹⁵⁰, sob relatoria da Exma. Ministra Cármen Lúcia, ao decidir monocraticamente sobre a suspensão da cobrança de ITCMD majorado no Estado do Rio de Janeiro, acatou ao pedido do Estado sob o entendimento de que "a manutenção da decisão (...) apresenta risco à ordem pública, (...), e econômica, pela capacidade de agravar a precatória prestação de serviços públicos (...)".

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.24-25.

¹⁴⁹ "Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas."

¹⁵⁰ SL 1145 AgR. Relatora Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 10/09/2018, DJe 25/09/2018.

No mesmo sentido, no julgamento do RE nº 718.874¹⁵¹, o Exmo. Ministro Gilmar Mendes ressaltou que “qualquer que seja a decisão, em um ou em outro lado, tem consequências sérias”, com enfoque especial que a quebra de empresas poderia ocorrer “por conta do acumulado eventual de tributos”.

Dessa forma, não restam dúvidas de que os Exmos. Ministros deverão levar em consideração os efeitos práticos das decisões cabíveis ao presente caso, e, com isso, poderão tomar uma decisão final que dialogue com as consequências econômicas e jurídicas de determinada norma, sem que se macule o pacto federativo, a separação de poderes e o princípio da legalidade, entre outros.

Se uma norma pode propiciar diferentes conclusões para o caso concreto, é indispensável analisar os potenciais efeitos pertinentes. Ora, no caso em questão, para além dos princípios tributários expostos, não de ser levados em consideração os robustos impactos no orçamento dos entes federativos.

3. PEDIDOS

Diante de todo o exposto, a Recorrida pugna, respeitosamente, pelo desprovimento do presente Recurso Extraordinário, a fim que seja reconhecida a constitucionalidade das alíquotas de 25% e de 12% do ICMS incidentes sobre as operações de distribuição de energia elétrica.

Nestes termos, pede-se deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

¹⁵¹ RE 718874, Relator Min. Edson Fachin, Relator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017, DJe 03/10/2017.

BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Tese de Doutorado, USP, 2014.

CASTELLO, Melissa Guimarães. *A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental - Um estudo de caso do setor de energia elétrica*. Belo Horizonte: Fórum de Direito Urbano e Ambiental, ano 14, n. 81.

COMSEFAZ e CONPEG. *Nota conjunta dos secretários de fazenda e dos procuradores gerais dos estados e do Distrito Federal em defesa da competência dos estados para fixar alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação*. Brasília, 10 de fevereiro de 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Rafael. *Racionamento atrapalhou retomada da economia em 2001; saiba se problema pode se repetir*. G1 - Economia. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/06/29/rationamento-atrapalhou-retomada-da-economia-em-2001-saiba-se-problema-pode-se-repetir.ghtml>. Acesso em: 04.09.2021.

NUNES, Fernanda; LUNA, Denise. *Lições do racionamento de 2001 não evitaram crise hídrica após duas décadas*. Estadão - Economia & Negócios. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,licoes-do-rationamento-de-2001-nao-evitaram-crise-hidrica-apos-duas-decadas,70003762626>. Acesso em: 04.09.2021.

OLIVEIRA, Isac de. *O que foi o apagão de 2001? A conta de luz subiu? Pode acontecer de novo?* UOL - Economia. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/faq/o-que-foi-o-apagao-de-2001-risco-rationamento-energia-eletrica.htm>. Acesso em: 04.09.2021.

PEREIRA, Renée; LUNA, Denise; WARTH, Anne. *Crise energética: especialistas listam "medidas de guerra" para evitar risco de apagão*. Estadão - Economia & Negócios. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,crise-energetica-especialistas-listam-medidas-de-guerra-para-evitar-risco-de-apagao,70003824062>. Acesso em: 04.09.2021.

ROUBICEK, Marcelo. *Como a crise atual do setor elétrico se compara a 2001*. NEXO. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2021/05/31/Como-a-crise-atual-do-setor-el%C3%A9trico-se-compara-a-2001>. Acesso em: 04.09.2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 508

FAZENDA

Ana Clara Sabará

Anna Lidia Alexandre Gomes

Caroline Silva de Lacerda

Daniel Fernandes Galvão

Gustavo Delvaux Parma

Lorena Rodrigues Maciel

Paulo Alexandre da Costa Braga

Rodrigo Soares da Silva

Thais Salvina dos Santos

1 BREVE SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa SOUTO BORGES LTDA contra decisão que reconheceu a não violação ao princípio da seletividade pelo ESTADO DA FEDERAÇÃO.

O Recorrido traz regimes diferenciados pelo nível de uso da energia elétrica para a incidência de ICMS, estabelecendo a alíquota de 12% para consumidores residenciais com consumo de 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até 500 Kwh, não se enquadrando nesses casos, a alíquota incidente de 25%. Em outras palavras, o Legislativo estadual apenas usou de sua competência constitucionalmente atribuída e fixou alíquotas tendo em vista o interesse social.

Todavia, nos autos, a Recorrente aponta uma suposta violação à Constituição nas alíquotas de ICMS-energia elétrica adotadas pelo Recorrido. No entender da Empresa, a alíquota deveria ser zero ou 7%, haja vista que os atuais 25%, alegadamente, violam o princípio da seletividade.

Contudo, a Recorrente foi incapaz de demonstrar o cabimento de recurso na forma exigida pela legislação (art. 102 CF/88), ou seja, a existência de qualquer violação à Constituição Federal.

Posto isso, reconhecida a repercussão geral da matéria, a alegação da ora Recorrente não merece prosperar pelas razões de fato e de direito que seguem.

2 DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES

Nos termos do Art. 2º da CRFB/88¹⁵², é clara a necessidade de independência entre o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Por isso, o Recorrido se posiciona no sentido de que a fixação, pelo Judiciário, de alíquota referente a tributo cuja aplicação do princípio da seletividade é facultada ao Legislativo estadual, desvirtua a separação de poderes. Isso se dá tanto pelo desenvolvimento histórico milenar da doutrina, quanto pelo texto da Constituição vigente e da jurisprudência do STF.

¹⁵² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

Ora, sob o ponto de vista doutrinário, a possibilidade do requerido no presente recurso não se sustenta na visão Aristotélica da tripartição rígida entre os órgãos Deliberativo, Executivo e Judiciário¹⁵³; muito menos na visão Lockiana de supremacia do Legislativo ante Executivo e Federativo¹⁵⁴; nem no entendimento Montesquiano tripartite clássico que inspirou diversas nações¹⁵⁵; sequer nos Checks and Balances dos Federalistas Estadunidenses¹⁵⁶.

Em se tratando da CRFB/88, todas as hipóteses nas quais o Judiciário pode atuar com suas funções atípicas são decorrentes do Art. 99, isto é, o poder aqui discutido usa sim de competências classicamente atribuídas ao Executivo e ao Legislativo, mas com o intuito de manter sua autonomia administrativo-financeira, coisa que não se daria caso fossem providos os requerimentos absurdos do contribuinte.

No caso concreto, impende destacar a impossibilidade jurídica do pedido formulado pela Recorrente que pretende que seja declarada a inconstitucionalidade do artigo da lei estadual, a fim de alterar alíquota incidente sobre o ICMS de consumo empresarial de energia elétrica, por pretensamente se tratar de bem indispensável abrangido pela essencialidade, apto a justificar a aplicação do princípio tributário da seletividade. Desse modo, equivocadamente, solicita-se uma atuação positiva do Poder Judiciário em sede de controle de convencionalidade. Explica-se: o que a Recorrente pretende ver é a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ao passo que a sua função é de legislador negativo. Na seara do controle de constitucionalidade, o pedido deve ser o de declaração de inconstitucionalidade de dispositivo infraconstitucional que esteja em desacordo com a Constituição da República. Frise-se, diversamente do presente caso, em que há expressa autorização constitucional acerca da atuação legislativa do recorrido.

No exercício da jurisdição constitucional, não pode o STF ou qualquer órgão do poder judiciário, em sede de controle de constitucionalidade, transformar-se em

¹⁵³ ARISTÓTELES. **A Política**, Livro III. Editora Edipro, 2019.

¹⁵⁴ LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. Editora Vozes, 1994. Capítulos 8-12.

¹⁵⁵ MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. Martins Fontes, 2000. Livros 2 e 3.

¹⁵⁶ MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **Os Artigos federalistas 1787-1788**: edição integral. Nova Fronteira, 1993. Artigos XLVII-LI

legislador positivo ao alterar o conteúdo da norma, como inadequadamente pretende a Recorrente.

Não bastasse o texto constitucional e a doutrina, o próprio STF já se posicionou no sentido de a função do tribunal ser de legislador negativo, ou seja, de excluir atos incompatíveis com o texto constitucional, jamais como legislador positivo, isto é, criar norma nova.

Na ADI 732, o Eminentíssimo Ministro Celso de Mello é claro ao estabelecer que a finalidade da Ação Direta de Inconstitucionalidade não a permite ultrapassar a exclusão dos atos incompatíveis com o texto Constitucional¹⁵⁷. Ou seja, cabe ao STF apenas atuar como legislador negativo, fazendo juízo de exclusão e removendo manifestações estatais inconstitucionais.

Tanto é que o afastamento do controle jurisdicional ante a expressa discricionariedade conferida ao Legislativo estadual é jurisprudência pacífica no âmbito dos tribunais estaduais¹⁵⁸. Com isso, é seguro concluir que não há qualquer justificativa, seja ela doutrinária, normativa ou jurisprudencial para que os requerimentos da Recorrente prevaleçam.

Além das limitações formais aqui já esgotadas, há também as limitações informais. Isso se dá porque o constituinte não atribuiu a competência do ICMS aos entes federativos estaduais à toa: eles têm a real capacidade de auferir e ajustar sua real necessidade de recursos para que sejam prestados os serviços necessários ao bem-estar de sua população, eles têm a real experiência e os especialistas que conhecem a realidade de seu *locus* para que suas decisões tenham os melhores impactos possíveis numa variedade de fatores.

Os efeitos de uma decisão que vá no sentido do requerido pela Recorrente podem, inclusive, inviabilizar a prestação dos serviços essenciais por parte do

¹⁵⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 732**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346568>>

¹⁵⁸ Veja-se: EDcl nº 0124007-73.2010.8.06.0001, TJCE; Apl nº 20150111145949, TJDF; Apl nº 024170292833, TJES; Apl 04852108820178090051, TJGO; Apl nº 1018401-94.2018.8.11.0041, TJMT; Apl nº 1.0153.14.009101-5/001, TJMG; Apl nº 0003642-55.2017.8.16.0004, TJPR; EDcl nº 544992-10030637-34.2010.8.17.0001, TJPE; Ag nº 0808017-33.2018.8.20.0000, TJRN; Apl nº 70042482893, TJRS; Apl nº 5065641-34.2020.8.24.0023, TJSC; AC nº 10394671420178260053, TJSP; Apl nº 0041275-31.2015.8.25.0001, TJSE; MS nº 0007471-93.2020.8.27.2700, TJTO.

Estado, pois parcela significativa da arrecadação dos Estado advém do ICMS incidente sobre energia. Por exemplo, no Paraná, a arrecadação com combustíveis, energia elétrica e telecomunicações mais que dobrou em termos de representação da parcela total da arrecadação de 1990 até 2005, isto é, em 1990 representava 22%, em 2005, 56%.¹⁵⁹

Neste cenário, conforme será abordado posteriormente, é necessário, ainda, discorrer sobre o impacto que uma decisão desfavorável ao fisco teria *in casu*, prejuízo esse exacerbado no atual contexto de pandemia, no qual o gasto com a saúde pública deixa de ser promessa de campanha e torna-se imperativo a própria sobrevivência dos eleitores, sobrevivência essa a ser testada caso a tese do Contribuinte prospere.

2.1 DA DISCRICIONARIEDADE CONSTITUCIONAL EXPRESSA CONFERIDA AO PODER LEGISLATIVO ESTADUAL

Cumpra ressaltar, inicialmente, que o constituinte, de forma clara e inequívoca, optou pela utilização do termo “poderá ser” ao estabelecer a adoção do princípio da seletividade como discricionária ao legislador de nível estadual.

Ao contrário do que a Recorrente propugna, o termo empregado jamais poderia ser interpretado como “deverá” e isso se dá por duas razões: (i) há situação análoga na qual a utilização do princípio aqui discutido é obrigatória e (ii) a interpretação que, pela própria definição do termo, requer do texto.

O primeiro motivo baseia-se numa leitura comparativa entre como a seletividade está disposta no dispositivo que a torna obrigatória no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e como isso se dá no que versa sobre o ICMS.

É incontestável que, se a CRFB/88 estabelece que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto” e que o ICMS, de forma diversa, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, nos Arts.

¹⁵⁹ REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, **Cadernos Fórum Fiscal** n.º 10, Brasília, jun/2009, 15-17 apud GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu**. Código Tributário Nacional, v. 50. p. 12.

153, §3º, I e 155, §2º, III¹⁶⁰, respectivamente, um não pode ter interpretação do mesmo modo que o outro, haja vista que se assim fosse, como a Recorrente propõe, de forma similar também teriam sido escritos.

O segundo motivo advém da própria atividade interpretativa. Ora, a interpretação nada mais é que a atribuição de sentido a determinado signo gramatical, contudo, isso não se dá de forma livre e irrestrita, o sentido, por óbvio, deve ser um dos significados possíveis.

Nesse sentido, tem-se o entendimento do STF no Agravo de Instrumento nº 628.280/PR "A partir da vigência da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, a legislação municipal poderá impor ao IPTU um caráter de progressividade vinculada à concretização do princípio de que a tributação deve ser imposta segundo a efetiva capacidade econômica do sujeito passivo"¹⁶¹.

Da mesma forma, no mundo jurídico, a interpretação nada mais é que a criação do sentido das normas a partir de dispositivos. Entretanto, pela própria natureza da atividade interpretativa, isso não pode se dar de modo que fuja dos limites semânticos possíveis presentes no texto.¹⁶²

Mesmo que a E. Corte entenda de modo diverso, o requerido pela Recorrente ainda não merece prosperar, porque a essencialidade não é o único critério a ser adotado para satisfazer a técnica da essencialidade.

3 DA APLICAÇÃO FACULTATIVA DA SELETIVIDADE E DE SEUS CRITÉRIOS

Para compreender o real teor da norma contida no artigo 155, §2º, III da CRFB/88 (cláusula de seletividade), se faz indispensável sedimentar a importante distinção que há entre a técnica facultada e o critério imposto para o correto dimensionamento dessa técnica.

Primeiramente, vamos à técnica. A correta operacionalização de um sistema tributário efetivo depende de uma série de ferramentas, à disposição dos mais

¹⁶⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

¹⁶¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 628.280/PR. Acórdão, p.2. DJe 08/11/2010.

¹⁶² GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e Argumentar**. Minas Gerais: D'Plácido, 2019, p. 60.

diversos entes envolvidos na tributação. A título de exemplo, temos a progressividade, a não-cumulatividade, a tributação monofásica e, dentre outros, o mais importante ao presente caso, a seletividade.¹⁶³

A seletividade é uma ferramenta de assimetria tributária, e pode ser definida como um subprincípio da capacidade contributiva. Isso porque, o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça, tem a sua concretização aumentada através dos subprincípios da progressividade (art. 153, §2º, I) e da seletividade¹⁶⁴. Assim, o subprincípio da seletividade do ICMS é dependente do princípio da capacidade contributiva.

É um permissivo para que o legislador discrimine alíquotas de acordo com certos critérios constitucionalmente determinados, tendo como o objetivo a consecução de algum princípio.¹⁶⁵ No caso do ICMS, a sua correta aplicação adequa a incidência de princípios como a capacidade contributiva e a igualdade à natureza específica desse tributo (indireto sobre o consumo).¹⁶⁶

Sua aplicação parte de uma presunção que é inerente à noção objetiva de capacidade contributiva, a de que o consumo de certos bens revela maior capacidade econômica de seus consumidores.¹⁶⁷ Seu objetivo final é nivelar o impacto do consumo na renda dos diferentes consumidores e, com isso, evitar a regressividade inerente ao ICMS.¹⁶⁸

Nesse ponto, os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como

¹⁶³ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 105- 106.

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 79.

¹⁶⁵ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 104.

¹⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 93-94.

¹⁶⁷ NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. **Os impostos indiretos são necessariamente regressivos?** In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação em Desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 497-512 (509).

¹⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 781 - 788.

necessária à sua promoção¹⁶⁹. Os princípios, assim como o subprincípio da seletividade do ICMS, propõem uma complementação em favor daquilo pretendido pelo ordenamento jurídico tributário.

Deve-se entender que o princípio da seletividade serve o princípio da capacidade contributiva e este caráter principiológico permite a combinação da seletividade com outros critérios, como o da extrafiscalidade, mas não só isso, como esta combinação reforça a capacidade contributiva, ela se torna necessária.

Portanto, o subprincípio da seletividade em função da essencialidade é vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que, por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva, segue-se que a sua concretização da norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social¹⁷⁰.

Partamos, agora, ao critério. O dispositivo constitucional que veicula a seletividade – art. 155, §2º, III, CRFB/88 – impõe que seja observado o critério da essencialidade dos bens e serviços no uso da técnica, como um limite ao exercício da seletividade. Isso significa que, a princípio, a discriminação promovida deve obedecer ao critério da essencialidade, tanto promovendo-o (eficácia positiva), quanto desestimulando situações que impliquem em sua violação (eficácia negativa).¹⁷¹

Contudo, esse comando normativo não impede que outros critérios sejam levados em conta, desde que (i) o resultado não vá de encontro com a essencialidade e (ii) o resultado esteja de acordo com o fundamento principal da técnica, a capacidade contributiva¹⁷². A Lei Estadual, ao estipular alíquotas distintas em energia elétrica, agiu de acordo com essas premissas e, portanto, não merece ter a

¹⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.183.

¹⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o Princípio da Seletividade**. Revista Dialética de Direito Tributário n° 18. p. 98.

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. xxx.

¹⁷² GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu**. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 427-443.

inconstitucionalidade atribuída a nenhum de seus dispositivos. É o que se pretende demonstrar no corpo desta peça recursal.

Passemos, então, a uma análise dos contornos do que é essencial. O uso que se faz da energia elétrica é determinante para aferir o seu grau de essencialidade, de maneira que, a priori, não se deve atribuir ao bem essa qualidade. Nessa lógica, diversas circunstâncias podem influenciar no juízo de valor que se faz sobre a essencialidade da energia elétrica e, dentre elas, tem-se o nível de consumo, como um fator determinante naquela presunção que se faz sobre a capacidade econômica do consumidor.

O conceito de essencialidade está intimamente atrelado à noção de mínimo vital, como um conjunto de situações das quais deve gozar a pessoa para o exercício das faculdades que lhe tornam "humano"¹⁷³. Essas situações, sejam bens ou serviços, das quais encontramos exemplos na CRFB/88, devem gozar de desonerações fiscais. É evidente que a energia elétrica, como decorrência da própria ordem constitucional, se faz essencial na vida de qualquer brasileiro, sempre na medida de seu consumo residencial básico.

Entretanto, não se pode dizer a mesma coisa das pessoas jurídicas, dos grandes conglomerados industriais que, decerto, dependem de grandes quantidades de energia elétrica em seu processo produtivo. A bem da verdade, essa "dependência" se vincula, não à dignidade da pessoa humana, mas sim ao lucro puro e simples, de forma que é inadequado pensar em mínimo vital das pessoas jurídicas.

Aliviar a carga tributária das pessoas jurídicas não se coaduna com os contornos do próprio conceito de essencialidade, ao passo em que se trata de ficções jurídicas cuja finalidade última é uma só – o lucro.

A solução projetada pela "Lei Estadual" fora engenhosa, combinando dois critérios – o nível de consumo e a essencialidade – com o fito de otimizar o princípio da capacidade contributiva. De bônus, ainda compatibilizou a seletividade com as necessidades arrecadatórias que, por óbvio, também motivaram esse regime diferenciado.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 210.

O regime de alíquotas estipulado pela lei salvaguarda os consumidores residenciais e, em alguma medida, até mesmo as pessoas jurídicas cuja consecução de seus objetivos implicam em satisfação do mínimo existencial. O único consumo ao qual são atribuídas alíquotas majoradas é o excedente, o não essencial. Nesse aspecto, não há violação ao critério da essencialidade.

Vê-se, então, que a "Lei Estadual" observou sim o conteúdo mínimo contido na cláusula de seletividade constitucional e, a partir de outros critérios, construiu uma forma legítima de realizar a capacidade contributiva no ICMS, agindo dentro de seu campo de discricionariedade. Portanto, qualquer intervenção judicial seria descabida, na medida em que implicaria em violação direta ao princípio da separação de poderes, que exerce função estruturante no ordenamento jurídico.

4 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva apresenta-se positivada no artigo 145, § 1º, da CRFB/88¹⁷⁴. Trata-se de um princípio norteador de toda a tributação, segundo o qual cada cidadão deverá contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica¹⁷⁵. Nessa perspectiva, os mais ricos deverão contribuir mais em comparação aos menos providos de riqueza¹⁷⁶, de modo a estabelecer uma discriminação legítima¹⁷⁷. Com isso, esse princípio mostra-se corolário da igualdade tributária.

Para fins elucidativos, é importante ressaltar que será demonstrado a seguir a necessidade de as alíquotas incidentes sobre energia elétrica serem graduadas conforme a capacidade contributiva (i) mesmo que esse imposto tenha caráter real;

¹⁷⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] I - impostos; § 1º **Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifou-se)

¹⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. P.99.

¹⁷⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. P.99.

¹⁷⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. Educação, 2019.p. 303.

(ii) de modo a ser conjugada ao princípio da seletividade e; (iii) por promover a igualdade tributária.

A equivocada premissa de que a capacidade contributiva só se aplica aos impostos de caráter pessoal não é condizente com o entendimento desta Suprema Corte. Isso porque, no Recurso Extraordinário nº 720.945/SP, este E. tribunal assentou que *“nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo”*.¹⁷⁸ Portanto, mesmo tendo caráter real, as alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica devem ser graduadas conforme a capacidade contributiva dos consumidores.

Ademais, como já esclarecido neste Recurso Extraordinário, o Recorrido optou por adotar a seletividade. Contudo, Schoueri classifica a seletividade como um princípio¹⁷⁹. Nessa seara, é importante comprovar que esse princípio deve ser conjugado com a capacidade contributiva.

Como bem leciona Robert Alexy, na colisão entre princípios antagônicos, o conflito é resolvido por meio do “sopesamento”, diante do qual, prevalece o princípio de maior peso à luz do caso concreto, enquanto o de menor peso não será aplicado¹⁸⁰.

No entanto, não há conflito de interesses entre o princípio da seletividade e da capacidade contributiva, de modo que não se justifica o afastamento de uma das normas. Isso porque ambos os princípios apresentam o mesmo objetivo, a realização da Justiça Fiscal¹⁸¹.

Diante dessa circunstância, os princípios devem atuar como forças vetores, cuja resultante será a concretização da justiça fiscal¹⁸². Em outras palavras, no presente caso, os princípios devem ser conjugados a fim de maximizar a justiça fiscal. Portanto, ter adotado a seletividade não pode servir de pretexto para que o

¹⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 720.945/SP**, acórdão, p.1.

¹⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 776.

¹⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2008. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 92-93

¹⁸¹ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 141, p. 111, 2007.

¹⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 537.

legislador infraconstitucional não observe a capacidade contributiva na fixação de alíquotas de ICMS incidentes sobre energia elétrica.

Resta evidenciar que o princípio da capacidade contributiva fomenta a igualdade expressa no artigo 5º da CRFB/88. Dado que promove a isonomia tributária, pois exige tratamento igual para contribuintes que estejam em situações equivalentes, ao mesmo tempo que determina “tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva”¹⁸³.

Assim, leciona Hugo de Brito Machado que “a verdadeira igualdade consiste em tratar desigualmente os desiguais, na medida que se desigualem”¹⁸⁴. Nesse diapasão, razão não assiste as alegações que sustentam suposta violação ao princípio da igualdade nas alíquotas graduadas conforme a capacidade contributiva do sujeito passivo, nos casos incidentes sobre energia elétrica.

De certo, a capacidade contributiva apresenta dois sentidos distintos: a capacidade subjetiva e a capacidade objetiva. A capacidade tida como subjetiva leva-se em conta as características pessoais, de modo a considerar especificamente a aptidão de pagar tributos de um dado contribuinte¹⁸⁵. Em contrapartida, sob o viés objetivo, a capacidade contributiva equivale aos fatos que constituem signos presuntivos de riqueza. No presente caso, é de suma importância se ater a capacidade objetiva, pois é a mesma que se encontra estabelecida no Art. 145, §1, CF/88.¹⁸⁶

Nessa perspectiva objetiva, contudo, o legislador elege situações que revelam manifestações de riquezas para estabelecer tratamento diferenciado entre os contribuintes, na medida das suas desigualdades. No presente caso, o Legislador estadual adotou como critério de *discrímen* a quantidade de energia elétrica consumida, instituindo alíquotas em razão do nível de consumo.

Desse modo, estabelece tratamento igualitário entre os iguais, ao adotar a alíquota de 12% para os consumidores residenciais com o consumo até 150 kwh e para cooperativas rurais até o limite de 500 kwh. Por outro lado, aos desiguais em

¹⁸³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p.144.

¹⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Ed, 2012.P.218

¹⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. P. 26.

¹⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. P. 26.

relação a essas classes, fixou a alíquota em 25%, adotando tratamento diferenciado. Portanto, a política adotada tem o condão de afastar que um contribuinte com distinta capacidade contributiva receba um tratamento igualitário aos demais.

Assim, no Estado da Federação, o legislador entendeu que a utilização de energia elétrica em residências até 150 kWh (residencial) e 500 kWh (cooperativas rurais) por mês, caracteriza-se como essencial, mas não entendeu que para fins comerciais ou industriais energia elétrica tivesse o caráter de essencialidade, em consideração o desenvolvimento de atividade econômica remunerada exercida com repasse dos impostos indiretos ao consumidor final.

Portanto, não há qualquer violação constitucional, como já cabalmente demonstrado. Isso porque as alíquotas de ICMS podem ser graduadas conforme a capacidade contributiva, mesmo que esse imposto tenha caráter real, nos termos do RE nº 720.945/SP. Além disso, é imprescindível conjugar a seletividade com esse princípio para se atingir a Justiça Fiscal. Por fim, a observância à capacidade contributiva é primordial, em virtude que essa promove a igualdade expressa no artigo 5º da CRFB/88.

Por sua vez, a tese defendida pela Recorrente viola a capacidade contributiva, no sentido em que busca aplicar a alíquota zero ou a reduzida para todos os casos indistintamente, ignorando que os consumidores domésticos mais ricos gastam mais energia que os mais pobres. Segundo dados do IBGE¹⁸⁷, por exemplo, enquanto 12,4% dos domicílios cuja pessoa de referência possui emprego formal tem disponibilidade de aparelhos de TV e informática, este índice cai para 5,4% no caso de pessoas sem emprego formal e para 1,2% no caso de empregados domésticos.

Conforme já esclarecido, o Recorrido aplica a capacidade contributiva através das alíquotas diferenciadas para faixas de consumo. Acolher os pedidos da Recorrente subverteria este cuidado especial e a aplicação que o Recorrido tem dado a capacidade contributiva.

¹⁸⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Pesquisa de Orçamentos Familiares: 2017- 2018 Perfil da Despesas no Brasil. Rio de Janeiro, 2021. p. 41.

Desse modo, as alíquotas fixadas de incidência do ICMS sobre energia elétrica estão em perfeita conformidade com os dispositivos legais, bem como com o princípio constitucional da capacidade contributiva, não havendo nenhuma inconstitucionalidade a ser reparada.

Assim, faz-se necessário o desprovimento do presente recurso, pois, caso seja acolhido por E. Corte, a legislação tributária tratará com desigualdade os iguais, e com igualdade os desiguais, isto é, uma "desigualdade flagrante, e não uma igualdade real"¹⁸⁸. Do contrário, a tributação brasileira pereceria de seu fundamento primordial, o princípio da capacidade contributiva.

4.1 A PROTEÇÃO À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NA ALÍQUOTA DE 12%

De início, cabe determinar que a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina além do limite destruidor da propriedade¹⁸⁹. No presente caso as alíquotas foram discriminadas em razão da capacidade contributiva, revelando uma alíquota de 12%, com vistas a preservar o conteúdo de dignidade dos contribuintes residenciais e cooperativas rurais daqueles que consomem até 150 Kwh.

Temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais **que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável**, além de propiciar e promover sua participação ativa corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão dos demais seres humanos.¹⁹⁰

Uma vez que a energia elétrica é item essencial para a concretização de uma vida digna aos indivíduos, é imprescindível a atuação do estado objetivando o

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Ed, 2012.P.217

¹⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

¹⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 60.

estímulo de seu uso, ou ao menos o seu não desestímulo. Dessa forma, a alíquota reduzida da energia elétrica para aqueles contribuintes que apresentam baixa capacidade para contribuir tem a possibilidade de se autodeterminarem e receberem a garantia de condições adequadas de vida.

Além disso, isto vai de encontro com o princípio da isonomia, previsto no art. 150, II da CRFB/88, de modo que capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade.¹⁹¹ Assim, mister se faz o tratamento desigual entre os desiguais, de forma a também materializar o princípio da dignidade da pessoa humana.

Inclusive, é daí que advém a explicação para a alíquota reduzida não recair sobre pessoas jurídicas, porquanto possuem evidente capacidade para contribuir, tendo como finalidade principal a obtenção de lucro e acumulação de riqueza. Caso contrário, a justiça fiscal não seria viável e a alta tributação para todos seria necessária como forma de preencher a arrecadação esvaziada do estado.

A capacidade contributiva deve, pois, ser almejada para todos os tributos, uma vez que é um signo da democracia, um indicador claro de respeito à dignidade da pessoa humana e a proteção da liberdade individual, tão cara na construção do desenvolvimento econômico e social.¹⁹²

5 DA EXTRAFISCALIDADE

Dada as teses sustentadas pelo Recorrido, será analisado como a tese defendida pela Recorrente atenta contra o caráter extrafiscal que os impostos podem vir a ter. Inicialmente, será demonstrado, sob uma justificativa econômica, como o provimento do Recurso Extraordinário em análise poderá dificultar enormemente a compensação dos danos ambientais causados pela geração de eletricidade. Posteriormente será analisado como o deferimento dos pedidos

¹⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda n. 51, de 14.02.2006**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 365.

¹⁹² FREITAS, Leonardo. **A&C R. de Dir. Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 197, jan./mar. 2012.

formulados no recurso colocaria enormes barreiras para que o ente estadual possa administrar crises energéticas eficientemente.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a extrafiscalidade é a utilização do tributo para fins alheios aos somente arrecadatários. Maneja-se a norma tributária para se atingir objetivos sociais, políticos ou econômicos que sejam valiosos para o Poder Público¹⁹³.

A partir desta conceituação, também é importante ter em mente que o consumo de energia necessariamente gera uma externalidade negativa. Uma externalidade pode ser definida como “o impacto não compensado das ações de uma pessoa sobre o bem-estar de outras que não participam daquelas ações”, e ela será negativa quando este impacto for adverso¹⁹⁴.

Pegemos como exemplo a indústria de cigarro: o custo de um cigarro a princípio não reflete os verdadeiros custos que aquela atividade terá na sociedade. Afinal, ao longo dos anos o sistema de saúde terá que incorrer em intensos gastos em decorrência das atividades do comércio de tabaco. Em outras palavras, a sociedade arcará com os custos da indústria de cigarro.

Tem-se neste exemplo uma externalidade negativa. Uma situação de falha de mercado em que indivíduos e instituições privadas não são capazes de sozinhos promoverem a alocação de recursos mais eficiente, demandando intervenção estatal.

Uma das soluções regulatórias mais comuns para este cenário é, portanto, internalizar dentro da primeira transação os custos que aquela atividade terá na sociedade¹⁹⁵. Através da tributação aumenta-se o custo de cada cigarro, o que servirá tanto para compensar os custos que aquele comércio terá na sociedade, quanto para demonstrar para as partes envolvidas os reais custos daquela transação, o que possivelmente desestimulará o uso do tabaco.

O comércio de energia elétrica gera uma externalidade negativa a partir do momento em que não há atividade de geração que não gere, em maior ou menor

¹⁹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 36-37.

¹⁹⁴ MANKIW, Gregory. **Introdução à Economia**. São Paulo: Cengage, 2020. p. 156.

¹⁹⁵ BALDWIN, Robert. **Understanding Regulation**. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012. p. 18

escala, prejuízos ao meio ambiente, ocasionando custos para a sociedade como um todo.

Nesse sentido, o ICMS pode ser uma importante ferramenta para que os entes estaduais possam reagir a externalidade negativa e internalizar os custos sociais e ambientais da geração de energia dentro do seu processo de comercialização.

O Brasil, em 2001, sofreu uma grave crise no setor elétrico, denominada "apagão". Em consequência disso, e em razão de cortes de energia, fez-se necessária a modificação do padrão de consumo, de forma a haver o racionamento de energia elétrica. Desse modo, na medida em que se tem a alteração da bandeira e da majoração de energia, proporcionalmente, tem-se a redução de seu consumo. Ainda, destaca-se que, atualmente, o Presidente da Câmara prevê racionamento de energia elétrica semelhante ao de 2001¹⁹⁶, em razão do baixo nível dos reservatórios, visando a reduzir o consumo.

Através da tributação, a comercialização de energia representaria seus custos verdadeiros, pois estariam internalizados os custos futuros que tal atividade terá na sociedade. Ao mesmo tempo, o ente estadual também passaria a ter mais recursos que poderiam ser usados para remediar os prejuízos da geração de energia no meio ambiente, considerando a competência concorrente de todos os entes federativos de zelar pela proteção ambiental (art. 23, VI, CF).

Não se trataria, de forma alguma, de uma sanção ao consumidor final, afinal seria somente uma compensação de um custo que a geração de energia terá. A verdadeira sanção seria deixar de compensar estes custos através da norma tributária, pois aí sim as futuras gerações estariam prejudicadas por arcar com este prejuízo ambiental sem ter uma compensação de custos possível de remediar a situação. Elas sim serão praticamente sancionadas caso o Poder Público não possa lidar com a externalidade negativa.

¹⁹⁶ Agência Câmara de Notícias, "Lira vê risco de racionamento de energia semelhante ao de 2001", disponível em <https://www.camara.leg.br/noticias/773014-lira-ve-risco-de-rationamento-de-energia-semelhante-ao-de-2001/> acesso em 10/08/2021.

Agência Câmara de Notícias, "Aneel alerta que capacidade dos reservatórios das hidrelétricas pode ficar abaixo de 19%", disponível em <https://www.camara.leg.br/noticias/803866-aneel-alerta-que-capacidade-dos-reservatorios-das-hidreletricas-pode-ficar-abaixo-de-19/> acesso em 10/08/2021.

O art. 170, inciso VI, da CRFB/88 também traz como obrigação do Poder Público estruturar a ordem econômica de modo a defender o meio ambiente, "inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços [...]". Considerando que toda forma de consumo de energia, em maior ou menor grau, gera um impacto ambiental, nada mais justo que haja também tratamento tributário diferenciado, expresso através de alíquotas, para tal atividade.

Logo, os pedidos da Recorrente de obter uma alíquota zero ou a alíquota reduzida praticamente eliminam a possibilidade do Recorrido lidar com as externalidades negativas inerentes ao consumo de eletricidade, atentando contra a função extrafiscal do ICMS. Os pedidos presentes nesse RE eliminam a discricionariedade do ente estadual de compensar os custos ambientais da geração de energia no caso concreto, prejudicando, portanto, direitos fundamentais da Constituição, como o direito de todos a um meio ambiente equilibrado (art. 170, VI c/c art. 225, *caput*, CRFB/88) e a competência concorrente de todos os entes federativos de zelar pela proteção ambiental (art. 23, VI, CRFB/88).

Não somente, como já visto, a internalização dos custos de uma externalidade negativa mostra aos consumidores o real custo daquela atividade, o que tem o potencial de desincentivar usos exagerados ou indesejáveis. O desincentivo ao uso é, inclusive, um objetivo comum e constitucionalmente válido quando se usa um tributo com objetivo extrafiscal, pois este pode ser um importante instrumento para dissuadir certas condutas, conforme ensina Leandro Paulsen¹⁹⁷ e a jurisprudência do STF reconhece, conforme enxerto da ementa dos Emb. Decl. nos Emb. Decl no RE 218.287, julgado pela 2ª Turma:

"Embargos de declaração nos embargos de declaração no recurso extraordinário. Conversão dos embargos declaratórios em agravo regimental. Julgamento monocrático. Possibilidade. Tributário. IOF. Transmissão de ações de companhias abertas e das conseqüentes bonificações. Artigo 1º, IV, da Lei nº 8.033/90. Imposto não incidente sobre o patrimônio. Alíquota. Artigo 5º, III, da mesma lei. Alegada ofensa à capacidade contributiva e ao não confisco. Impossibilidade de análise. Ausência de indicação das peculiaridades do caso concreto. **Fiscalidade e extrafiscalidade.**

¹⁹⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 34.

[...]

4. O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. **Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes.**" (RE

218.287 ED ED, Relator Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 10.08.2017) Não se pode esquecer que a eletricidade é escassa, ou seja, é finita. Trata-se do problema fundamental da economia: como administrar recursos escassos que possuem usos alternativos¹⁹⁸. Em situações de crise elétrica, administrar este recurso limitado torna-se ainda mais sensível. Como racionar a energia elétrica quando a oferta não é mais capaz de responder a demanda? Através da elevação da alíquota, o ICMS pode ser uma ferramenta importante para que o ente estadual consiga desincentivar que o consumidor final desperdice energia, pois em média este passará a utilizar o mínimo necessário.

Porém, se providos os pedidos da Recorrente, o Recorrido perderá completamente sua discricionariedade para determinar a alíquota de energia elétrica que julgar necessária. Isto certamente dificultará enormemente a criação de estratégias públicas para a administração de crises elétricas, afinal não seria mais possível que o ente estadual elevasse as alíquotas quando necessário pelo imperativo do interesse público e social.

Os pedidos da Recorrente, portanto, também atentam contra a promoção do bem de todos (art. 3º, IV, CRFB/88) e contra a eficiência na Administração Pública (art. 37, *caput*, CRFB/88) ao retirar do Recorrido a possibilidade de utilizar a função extrafiscal do ICMS para promover um racionamento de energia mais eficiente e evitar desperdícios em situações de crise energética.

6 DOS IMPACTOS ORÇAMENTÁRIOS DA DECISÃO

Por fim, serão expostas as terríveis consequências do acolhimento dos pedidos pleiteados pela Recorrente. Em um primeiro momento será analisado porque a Corte deveria adotar uma postura pragmática: (i) tanto por razões vindas da própria Teoria do Direito; (ii) quanto pela necessidade inerente ao Estado de que

¹⁹⁸ MANKIW, Gregory. op. cit., p. 2.

este aja de modo eficiente; (iii) e, finalmente, pela construção da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Posteriormente então será analisada: (i) a importância do setor de energia para a arrecadação das Unidades da Federação; (ii) a importância da tributação para a manutenção da sociedade com a conhecemos; (iii) e a fragilidade da situação fiscal atual.

Segundo a Teoria Estruturante do Direito de Friedrich Muller, a interpretação jurídica parte de duas questões fundamentais: o **programa da norma**, que se baseia na literalidade do dispositivo legal a ser interpretado; e o **âmbito da norma**, isto é, a realidade fática em que determinada lei deverá ser aplicada¹⁹⁹. Ambos os elementos são inerentes um ao outro. Consequentemente, torna-se impossível analisar uma tese jurídica sem se ater ao contexto que ela está inserida e aos impactos práticos que ela será capaz de trazer, pois ambos os fatores são inseparáveis.

Nesta esteira há o pragmatismo jurídico, ou melhor, há pragmatismos jurídicos, conforme pode ser sintetizado:

Não obstante as formas variadas de pragmatismos, todas elas apresentam três características comuns, a saber: a) **antifundacionalismo**: rejeita a existência de entidades metafísicas ou conceitos abstratos, estáticos e definitivos no direito, imunes às transformações sociais; b) **contextualismo**: a interpretação jurídica é norteada por questões práticas e o direito é visto como prática social; e c) **consequencialismo**: as decisões devem ser tomadas a partir de suas consequências práticas (olhar para o futuro e não para o passado)²⁰⁰.

Em suma, a análise das consequências da decisão judicial se insere dentro do chamado "pragmatismo jurídico". Trazendo tal corrente para o Constitucionalismo brasileiro, há na nossa Constituição a **cláusula geral de eficiência**. Este elemento pressupõe que o Estado deve buscar agir de modo eficiente para que se consiga garantir a máxima realização daquilo que fora consagrado constitucionalmente, como o rol de direitos fundamentais e a manutenção da

¹⁹⁹ MULLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 42.

²⁰⁰ Oliveira, R. C. R. (2011). A releitura do Direito Administrativo à luz do pragmatismo jurídico. *Revista De Direito Administrativo*, 256, 129-163. p. 132. Disponível em: <<https://doi.org/10.12660/rda.v256.2011.8496>>. Acesso em: 01 ago. 2021.

própria estrutura pública. O status constitucional de tal instituto é claro, sendo inerente a dispositivos que asseguram o desenvolvimento e o bem-estar (art. 3º), eficiência como princípio da Administração (art. 37) e a economicidade (art. 70)²⁰¹.

Em outras palavras, este dever geral de eficiência importa na necessidade de que as instituições públicas eficientemente, buscando inclusive analisar os diferentes impactos, benefícios e custos de suas condutas. Logo, a CRFB/88 impõe um dever geral de conciliação da hermenêutica jurídica com o pragmatismo judicial sempre que possível.

A jurisprudência deste Egrégio Supremo Tribunal Federal reconhece a importância do pragmatismo nas mais diversas áreas do Direito, em especial o papel do consequentialismo. Conforme decidido no RE 1287019 com repercussão geral (Tema 1.093), o STF, em prol da segurança jurídica e proteção de receita dos entes federativos, entendeu por modular os efeitos para afastar a exigência do diferencial de alíquota de ICMS pelos estados, para o exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, qual seja, 2022. Evitando, assim, consequências desastrosas.

Ademais, no RE 576.697 julgado em 05/08/2020, este Egrégio Tribunal também determinou que não incide a contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade. Nesta ocasião, levou-se em consideração os impactos que a incidência geraria e reconheceu que a tributação tornaria a maternidade um ônus, criando obstáculos à contratação de mulheres como um todo.

Em outro caso ainda mais recente, ao julgar o RE 603.624 em setembro de 2020, o Pleno desta Corte decidiu pela constitucionalidade das contribuições ao SEBRAE/APEX/ABDI incidentes sobre folhas de salário. Entre outros motivos, a maioria do Tribunal muito acertadamente votou pelo desprovimento do Recurso Extraordinário ao entender que eventual declaração de inconstitucionalidade traria consequências catastróficas ao retirar uma importante fonte de custeio para Administração Pública sem trazer uma receita alternativa, conforme se depreende do voto do Excelentíssimo Ministro Dias Toffoli, integrante da maioria vencedora:

²⁰¹ CYRINO, André. **Direito Constitucional Regulatório**. 2 ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018. pp. 167-168.

Uma interpretação muito restritiva do texto constitucional no tocante às contribuições sociais e interventivas instituídas com base no art. 149 e já em vigor quando da promulgação da referida emenda constitucional levaria à derrogação, por incompatibilidade com o texto constitucional, não só da contribuição ao SEBRAE, mas de uma multiplicidade de incidências sobre a folha de salários, tais como as contribuições destinadas ao FGTS, ao INCRA, à APEX e à ABDI. **Vide os prejuízos notórios de uma interpretação que deixe as entidades que atualmente exercem atividades de interesse de toda a sociedade sem as respectivas fontes de custeio, levando a extinção das próprias entidades.**

Portanto, deve-se adotar uma postura pragmática no presente caso, tanto em razão da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal quanto pelas próprias características do ordenamento jurídico. A tese defendida pela Recorrente trará impactos gravíssimos para a arrecadação de praticamente todas as Unidades Federativas (UF). A porcentagem de arrecadação de ICMS que decorre do setor de eletricidade varia de acordo com cada UF, porém em todas adquire um papel importantíssimo.

A título exemplificativo, segundo dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Rio de Janeiro²⁰², no ano de 2019 o setor de “eletricidade e gás” correspondeu a cerca de 18,79% da arrecadação de ICMS, sendo que somente este imposto no referido ano correspondeu a 84,89% de todas as receitas do Estado, segundo dados do Confaz²⁰³. Em outro exemplo mais recente, no estado de Pernambuco, o setor de “eletricidade e gás” arrecadou aproximadamente 18,56% do total arrecadado a título de ICMS em março de 2021 no estado, conforme dados do Executivo estadual²⁰⁴.

²⁰² RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria da Fazenda. **Tabela e Gráfico – ICMS por setor econômico.** 2019. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/webcenter/faces/owResource.jspx?z=oracle.webcenter.doclib%21UCMServer%21UCMServer%2523dDocName%253A100715>. Acesso em: 23 ago. 2021.

²⁰³ BRASIL. Ministério da Economia. Confaz. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais.** 2021. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>. Acesso em: 22 ago. 2021.

²⁰⁴ PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda. **Arrecadação de ICMS por setor da economia.** 2021. Disponível em: <<https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Transparencia%20e%20Cidadania%20Fiscal/Receita/Paginas/Arrecada%c3%a7%c3%a3o-por-setor-da-economia.aspx>>. Acesso em: 23 ago. 2021.

Considerando que foi reputada Repercussão Geral ao presente Recurso Extraordinário, eventual acórdão seria vinculante para todos os órgãos do Judiciário em relação a casos semelhantes, nos moldes do art. 927, III, do CPC. Logo, caso a tese defendida pela Recorrente seja acolhida, impactará enormemente a receita de todos os Estados, nas mais diversas regiões.

Não podemos esquecer que não existem direitos fundamentais sem a arrecadação financeira pelo Estado. No clássico "O Custo dos Direitos: por que a liberdade depende dos impostos", Stephen Holmes e Cass Sunstein expõem, em suma, como a garantia de qualquer direito depende de instituições públicas bem equipadas, o que por sua vez depende obviamente da arrecadação tributária para a manutenção destas, ou seja, mesmo direitos tidos tradicionalmente como negativos requerem que o Estado tenha recursos para garanti-los.

Até em 1789 este caráter fundamental dos tributos já era reconhecido, conforme art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: "Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre cidadãos de acordo com suas possibilidades". A Declaração Interamericana dos Direitos e Deveres também define em seu Art. XXXVI que "toda pessoa tem o dever de pagar impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos".

É dentro deste conceito que Casalta define o Dever Fundamental de Pagar Tributos, pois em Estados que buscam garantir e promover direitos fundamentais haveria tanto um dever de contribuir com a arrecadação²⁰⁵.

Logo, julgar procedentes os pedidos trazidos pela Recorrente, necessariamente, implicará na redução da capacidade do Estado de efetivar o rol de direitos trazidos na Constituição, pois atacaria uma das principais fontes de arrecadação de ICMS das UFs sem trazer uma fonte de custeio alternativa.

Não podemos esquecer também que a situação atual no Brasil é a de crise fiscal pela qual passam as Unidades da Federação. Conforme relatório elaborado pelo economista Marcos Mendes a pedido do Banco Mundial, há aproximadamente quatro décadas os estados brasileiros vivem sob um desequilíbrio fiscal considerado

²⁰⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. P. 679.

praticamente crônico, e desde a crise econômica de 2014 a situação só se degradou²⁰⁶.

Logo, é de suma importância que a Corte adote uma postura de pragmatismo judicial e julgue improcedentes os pedidos da Recorrente pois, como visto, serão prejudicados o desenvolvimento nacional (art. 3º, II, CF), o processo de erradicação da pobreza (art. 3º, III, CF), a promoção do bem de todos (art. 3º, IV, CF) e a eficiência da Administração Pública (art. 37, *caput*, CF), bem como a promoção de todos os direitos fundamentais e sociais trazidos na nossa Constituição cuja positivação foi resultado de intensa luta social e política (trazidos em rol não exaustivo nos arts. 5º e 6º, CF).

7 DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

Caso a tese apresentada não seja acolhida por esta. E. Corte, postula o Recorrido pela modulação de efeitos. Essa possibilidade de modulação dos efeitos da decisão está prevista de forma expressa no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil. Nos termos do dispositivo, para que se opere o instituto é necessário que: (i) haja alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, dos tribunais superiores ou da oriunda de julgamento de casos repetitivos; (ii) e este seja feito na busca do interesse social e da segurança jurídica.

Por conseguinte, o eventual acolhimento de algum dos pedidos da Recorrente importaria alteração da jurisprudência histórica deste Egrégio Tribunal. Afinal, seja no acolhimento do pedido principal do Recurso Extraordinário para que se aplique a alíquota zero na comercialização de eletricidade, ou na procedência do pedido subsidiário para que seja aplicada a alíquota de 7%, em ambos os casos a Corte atuaria como legisladora positiva, pois estaria fixando alíquotas.

Tal entendimento iria contra a jurisprudência histórica do STF, ao que fora estabelecido na ADI-MC 732/RJ e no RE 322.348/RJ, representado verdadeira virada jurisprudencial.

²⁰⁶ MENDES, Marcos. **Crise Fiscal dos Estados**: 40 anos de socorros financeiros e suas causas. 2020. p. 86- 87. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/08/Crise-fiscal-dos-estados_40-anos- de-socorros-financeiros-e-suas-causas.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2021.

Em relação ao último requisito, de que a modulação também seja feita na busca da segurança jurídica, este também se encontra preenchido. Conforme enxerto do voto relator- vencedor do Excelentíssimo Ministro Alexandre de Moraes nos Embargos de Declaração na ADI 2909/RS²⁰⁷: “a segurança jurídica se faz presente a impedir que se desconsiderem de modo, sublinhe-se, injustificado, situações jurídicas que viessem sendo consideradas cristalizadas, até o momento em que verificada alteração em sua compreensão jurídica.”

Não se pode esquecer que a presente ação tem natureza declaratória e, a princípio, eventual decisão teria efeitos *ex tunc*. Como o Recorrido sempre legitimamente aplicou a alíquota de 25% de ICMS sobre a comercialização de energia elétrica, a remota hipótese de acolhimento dos pedidos formulados no Recurso Extraordinário em análise alteraria inúmeras situações jurídicas já cristalizadas, ameaçando a segurança jurídica.

A eventual decisão no presente caso se tornaria um precedente que deveria ser observado por todos os órgãos do Judiciário, nos moldes do art. 927, III, do CPC. Logo, a remota possibilidade de uma decisão favorável a Recorrente poderia prejudicar a segurança jurídica em todo o país. Conforme ensina J. J. Canotilho, a segurança jurídica é elemento inerente ao próprio Estado de Direito e se relaciona a previsibilidade em face dos atos das instituições públicas, sendo fundamental para se organizar a própria vida social²⁰⁸. Consequentemente, é de suma importância que seja preservada.

Nos termos do que já fora explorado anteriormente nesta peça, a arrecadação do ICMS decorrente da comercialização de eletricidade é de suma importância no orçamento. E, conforme a jurisprudência desta Egrégia Corte, impactos financeiros e administrativos de grande magnitude também justificam a adoção da modulação de efeitos, conforme se depreende da consta nos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR, julgados pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 13/05/2021.²⁰⁹

²⁰⁷ ADI 2909 ED, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Plenário, Sessão virtual, DJe 26.2.2018

²⁰⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2002. p. 257.

²⁰⁹ RE 574.706 ED, Relatora Ministra Carmem Lúcia, Plenário, DJe 12.08.2021

Portanto, com base no Princípio da Eventualidade, na improvável hipótese de algum dos pedidos da Recorrente ser provido, a Recorrida defende que deverá ocorrer a modulação dos efeitos da decisão para que esta obtenha somente efeitos *ex nunc*, contados a partir da data de julgamento do mérito do presente Recurso Extraordinário, de modo a proteger a segurança jurídica, o Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*, CF), o princípio da legalidade (art. 5º, II, CF) a promoção do bem de todos (art. 3º, IV, CF) e a eficiência da Administração Pública (art. 37, *caput*, CF).

8 DA CONCLUSÃO E DOS PEDIDOS

Em face de todo o exposto, pugna o RECORRIDO pelo não conhecimento e desprovimento do presente Recurso Extraordinário, a fim de (i) não reconhecer a violação a regra da seletividade, com fulcro no artigo 155, §2º, III, da CRFB; (ii) declarar a constitucional a Lei do Estado da Federação, a qual submete a comercialização de energia à alíquota de 25% e traz regimes diferenciados pelo nível de uso da energia elétrica para a incidência de ICMS e; subsidiariamente, caso esta Corte acolha o pedido recursal (iii) module os efeitos da decisão.

Termos em que, Pede deferimento.

XXXX, DATA E LOCAL,

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2008. São Paulo: Malheiros, 2015. P. 92.

ARISTÓTELES. **A Política, Livro III**. Editora Edipro, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda n. 51, de 14.02.2006**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALDWIN, Robert. **Understanding Regulation**. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. Educação, 2019.

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

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 141, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993. CYRINO, André. **Direito Constitucional Regulatório**. 2 ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

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

FREITAS, Leonardo. A&C R. de Dir. Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu**. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). Código tributário nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e Argumentar**. Minas Gerais: D'Plácido, 2019.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. Editora Vozes, 1994. Capítulos 8-12.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Ed, 2012.

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **Os Artigos federalistas 1787-1788**: edição integral. Nova Fronteira, 1993. Artigos XLVII-LI.

MANKIW, Gregory. **Introdução à Economia**. São Paulo: Cengage, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MENDES, Marcos. **Crise Fiscal dos Estados: 40 anos de socorros financeiros e suas causas**. 2020. p. 86-87. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/08/Crise-fiscal-dos-estados_40-anos-de-socorros-financeiros-e-suas-causas.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2021.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. Martins Fontes, 2000. Livros 2 e 3.

MULLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NEDER, Marcos Vinicius. PIMENTEL, Luciane. **Os impostos indiretos são necessariamente regressivos?** In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação em Desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

REZENDE, Fernando. **ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças**, Cadernos Fórum Fiscal n.º 10, Brasília, jun/2009, 15-17 apud GODOI, Marciano Seabra de. *Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu*. Código Tributário Nacional, v. 50.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o Princípio da Seletividade**. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 18.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 509

FAZENDA

Ana Carolina Lima Tunes

Davi da Silva Filho

Fernando Carneiro Roriz

Lya Brandão Cavallari de Oliveira

Maria Luiza Victoria Carvalho do Prado

Sérgio Augusto Barreiros Bittencour

DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Souto Borges Ltda em face de acórdão proferido pelo Tribunal *a quo*, ocasião na qual irressignada com a decisão a empresa se insurgiu contra a incidência de ICMS na alíquota de 25%, à qual está sujeita por previsão constitucional e legal.

Tendo em vista que a legislação local estipula alíquota de 18% para mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, dentre elas eletrodomésticos e computadores, 0% para alimentação, medicamentos e vestuários, com exceção aos itens de luxo, para cujos a alíquota é 22%, a empresa SOUTO BORGES LTDA argumenta que a variação seletiva nas alíquotas ocorre em razão da essencialidade que cada uma representa.

Com intuito de obter um enquadramento em alíquota menor a prevista legalmente, a Recorrente argumenta que sendo a comercialização de energia elétrica fundamental ao exercício das demais atividades, tais quais a produção de alimentos, medicamentos e vestuários, a alíquota para tal atividade deveria ser estabelecida no patamar de 0%, ou, ao menos, 7%, em razão da sua essencialidade, não sendo admissível a sua submissão à alíquota geral de 18%, nem à majorada, em patamar superior ao reservado às alíquotas estabelecidas para os itens luxuosos.

No entanto, como será demonstrado a seguir, não prosperam as razões de argumentação, visto que inexistente violação a qualquer princípio constitucional na legislação ora impugnada.

É o que se passa a demonstrar.

I DAS RAZÕES PARA IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

I.a) DA INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE: RESPEITO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Excelência, a seletividade tributária – quer seja considerada técnica de tributação ou princípio – tem como objetivo conferir ao legislador a possibilidade

de graduar as alíquotas do Imposto sobre circulação de Mercadorias (ICMS), de acordo com a essencialidade do bem ou serviço. Eis o disposto no art. 155, §2º, III, da Constituição Federal:

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

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

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

Pois bem. É o que ocorre no caso concreto. Vejamos.

Utilizando da prerrogativa constitucionalmente conferida, o legislador do ESTADO fixou as alíquotas incidentes sobre o ICMS da seguinte forma:

Mercadoria	Exemplo	Alíquota
Geral		18%
Útil	Eletrrodoméstico e computador	7%
Essencial	Alimentação, medicamentos e vestuário	Alíquota zero
Luxuosa		22%
Energia elétrica		25%

Ademais, em direta observância as demais princípios, o legislador estadual houve por bem fixar variação na incidência da alíquota de ICMS sobre o consumo de energia elétrica da seguinte forma:

Mercadoria	Consumidor	Alíquota
Energia elétrica	Geral	25%
Energia elétrica	Consumidores residenciais até 150 Kwh	12%
Energia elétrica	Produtoras cooperativas rurais até 500 Kwh	12%

Isso porque o legislador atentou-se ao quanto disposto no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal que dispõe que os impostos – enfatiza-se: sempre que possível – deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

No mesmo dispositivo constitucional é *facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

Excelência, da simples leitura do disposto na Constituição é possível depreender a exata subsunção do fato à norma, bem como a indevida irresignação da ora Recorrente – empresa de energia elétrica – com a sua obrigação tributária discriminada de pagar o ICMS com a incidência da alíquota devidamente discriminada em lei.

Ressalta-se que de acordo com Fábio Canazaro e, tendo em vista os diversos dispositivos constitucionais que preveem a referida técnica, a essencialidade que guia a seletividade tributária estabelece “tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal”, assim como “tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas”.¹

Portanto, ao instituir alíquota de 12% para comercialização de energia elétrica para consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até 500 Kwh, a legislação do ESTADO o fez observando, acertadamente, a seletividade tributária do ICMS e o Princípio da Capacidade Contributiva, fazendo com a que tributação ocorra de forma justa na medida da capacidade contributiva da contribuinte comercializadora de energia elétrica e dos demais grupos que também consomem referidos bens e serviços.

Vale salientar, no mesmo sentido, que embora a seletividade tributária seja imposta em determinadas situações, tal qual a do art. 153, §3º, da Constituição Federal, ao estabelecer que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será seletivo de acordo com a essencialidade do produto, esse egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) firmou jurisprudência, quando do julgamento do Recurso Extraordinário

¹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.** Livraria do Advogado, 2015. P. 154.

n.º 429.309, no sentido de que tal previsão não configura imunidade, mesmo que o objeto sujeito à tributação demonstre-se essencial.

Entretanto, tal imposição não se aplica ao ICMS, haja vista que o legislador constitucional expressamente estabeleceu, no art. 155, §2º, inciso III, da CF/88 a possibilidade de utilização da seletividade, conforme foi feito no caso em epígrafe.

Por conseguinte, não assiste maior razão ao recorrente nesse ponto.

I.a) DA INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE: DO RESPEITO AO FEDERALISMO E DA IMPOSSIBILIDADE DO PODER JUDICIÁRIO FIXAR ALÍQUOTAS

Antes de adentrar ao debate sobre a possibilidade de o Poder Judiciário fixar as alíquotas do ICMS sob determinados produtos, cabe destacar o contexto histórico da Teoria da Separação dos Poderes e sua importância para o estudo das instituições públicas, principalmente em relação às competências do Poder Legislativo e Judiciário.

Após esta contextualização, faz-se pertinente demonstrar que a fixação de alíquotas de ICMS pelo Poder Judiciário seria uma afronta aos Poderes da República, especialmente em sede de recurso extraordinário, uma vez estes não têm aplicação *erga omnes*, sendo a eficácia da decisão restrita às partes do processo, o que causaria uma situação de desigualdade, e, ainda, desestabilizaria substancialmente a segurança jurídica, uma vez que entidades contempladas pela Carta da República poderiam manejar ações oponíveis de eficácia contra todos, como, por exemplo, Ação Direta de Inconstitucionalidade.

I.a.1. Da breve contextualização histórica

A Teoria da Separação dos Poderes é conhecida pela literatura desde a Antiguidade, em especial nas obras de Aristóteles, que concebe o conceito de constituição mista, defendendo a divisão de funções para o exercício do poder político.

Em sua obra *A Política*, Aristóteles preconiza a indispensabilidade de se estabelecerem poderes com estrutura, atribuições e funções diferentes e independentes entre si – sejam elas deliberativa, executiva e jurisdicional.²

Logo após a Idade Média, no período conhecido como Renascença, Maquiavel, em sua obra *O Príncipe*, estipulou um modelo estatal em que o Parlamento dividia os poderes políticos com o rei e o Judiciário tinha independência funcional.³

Aproximadamente um século depois, em sua obra “Segundo Tratado sobre o Governo Civil”, Locke, o considerado pai do liberalismo, preconizou um Estado no qual ninguém teria mais poder e competência do que os outros, servindo assim como meio de proteção da liberdade, da igualdade e da propriedade, gerindo e tutelando os indivíduos apenas por meio de leis.⁴

Locke traçou os contornos da moderna teoria da separação dos poderes, já que idealizou um Estado em que houvesse divisão e equilíbrio das funções de poder: o Executivo incumbido de executar as leis, assegurar as questões de segurança e fazer o bem público sem subordinar regras; o Legislativo responsável por fazer as leis e julgar litígios. Para ele, a lei somente poderia ser imparcialmente efetivada quando aplicada por pessoas que não a criaram.

Mas quem, de fato, formulou a teoria da separação dos poderes, tal qual a conhecemos hoje, foi Montesquieu, que, em sua obra *O Espírito das Leis*, propôs a tripartição dos poderes do Estado, atribuindo funções específicas para cada um dos poderes: Executivo, aplicação das leis; Legislativo, elaboração das leis; Judiciário, julgar os conflitos entre particulares.⁵

Assim, ainda que alguns autores tenham trazido colaborações posteriores – como Rousseau e os autores de “*O Federalista*” – Montesquieu estabeleceu em sua obra o formato estatal adotado pela maior parte das nações do mundo contemporâneo.

² Aristóteles. **Política**. São Paulo: Martin Claret, 2007.

³ Maquiavel, Nicolau. **O Príncipe**. Tradução de Maria Lucia Cumo. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1996.

⁴ LOCKE, John. **O Segundo Tratado sobre o Governo Civil**. Tradução: Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Editora Vozes: Petrópolis, 1994.

⁵ MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Baron de la. **Do espírito das leis**. São Paulo: Abril Cultural, 1979

I.a.2. Da impossibilidade de fixação de alíquotas do ICMS pelo Poder Judiciário

Como é cediço, a função essencial do Poder Judiciário corresponde julgar e solucionar conflitos, com base na interpretação e aplicação do texto legislativo. Nesse passo, de acordo com disposto nos artigos 48 a 75 da Constituição, ao Legislativo compete legislar – as mesmas leis que o Poder Judiciário interpreta e aplica ao caso concreto – e fiscalizar os atos do Poder Executivo.

Conforme exposto anteriormente, o constituinte derivado estabeleceu como discricionária a aplicação da seletividade em razão da essencialidade. Assim, o ICMS poderá ser seletivo. Ademais, há ainda a prerrogativa dada ao legislador de aplicação da seletividade de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços.

No mesmo sentido, cabe ratificar que a seletividade em razão da essencialidade corresponde à subprincípio vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva. Acerca do tema, cabe destacar a doutrina de Ricardo Lobo Torres:

Sendo o sub-princípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que, por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva, **segue-se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador**, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social. Em suma, **não existe nenhuma 'regra de ouro', clara e unívoca, aplicável à justiça tributária em matéria de impostos sobre o consumo**⁶[grifos nossos]

Conforme se observa, o Ricardo Lobo Torres discrimina os critérios jurídicos e éticos da aplicação da seletividade é o legislador. É evidente que a Constituição estabelece que a competência para se estipular alíquotas, assim como para instituir a referida seletividade, é do Poder Legislativo estadual. Contudo, a presente ação visa ir além, e recorre ao Poder Judiciário aquilo que deveria ser debatido com os representantes congressistas do ESTADO.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *O IPI e o Princípio da Seletividade*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 18, p. 94- 102, mar. 1997, p. 98.

Ora, Excelência, buscar qualquer medida em âmbito judicial a fim de se alterar a alíquota de determinado produto caracteriza completa invasão de competência, uma vez que essa função não cabe ao Poder Judiciário, mas tão somente ao Legislativo. Haveria, portanto, evidente ativismo judicial por parte da empresa Recorrente, e conseqüentemente um rompimento da estrutura social e da separação dos poderes. No mesmo sentido, ressalta-se:

Esclarece-se, de pronto, que o uso do termo estado no presente estudo refere-se tanto a estado, ente federado, quanto a dois de seus três poderes, a saber, o Legislativo e o Executivo, aos quais competem, respectivamente, a função legislativa e a função administrativa. Não se incluiu a função jurisdicional, porque apenas as duas primeiras funções, e não a última, relacionam-se diretamente com a fixação de alíquotas como mecanismo de uma tributação seletiva, conforme exigida pela Constituição da República de 1988.⁷

Desse modo, ainda que a Recorrente buscasse o seu pleito em controle abstrato de constitucionalidade, e caso houvesse qualquer violação à norma ou princípio constitucional – o que não há no presente caso – a única medida aplicável seria a declaração de constitucionalidade do referido diploma legislativo.

Diante do exposto, resta patente o intuito da ora Recorrente de desconsiderar o processo de deliberação legislativa e recorrer ao Judiciário como primeira instância para se buscar nova fixação de alíquotas, o que somente demonstra a completa inobservância da democracia, da separação dos poderes estatais e do Estado Democrático de Direito, razão pela qual merece ser desprovido o recurso extraordinário em epígrafe.

Não obstante as razões supramencionadas, há ainda razões a serem demonstradas que evidenciam o não conhecimento e prosseguimento do RE indevidamente manejado pela Souto Borges.

⁷ FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. **O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil**. Revista da Faculdade de Direito UFPR, Curitiba, v. 65, n. 3, p. 37-58, set./dez. 2020. ISSN 2236-7284. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67065>. Acesso em: 25 de julho de 2021.

II. DA IMPOSSIBILIDADE DE PROCESSAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

II.a Do não conhecimento do Recurso Extraordinário - ofensamente indireta ou reflexa

Excelência, há ainda de se destacar que o recurso extraordinário indevidamente interposto tem como único fundamentando a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual que graduou as alíquotas do ICMS, sob o fundamento de que *a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços seria a única justificativa constitucionalmente aceitável para a existência de alíquotas diferentes.*

Ocorre que restou devidamente comprovada a observância do referido princípio constitucional pelo legislador. Ademais, é de suma importância enfatizar que não há que se falar em violação direta a disposto no texto constitucional, visto que a suposta inconstitucionalidade decorreria de ofensa a princípios constitucionais.

Necessário este breve esclarecimento, pois esse e. Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência no sentido de que somente é cabível recurso extraordinário quando comprovada violação direta ao texto constitucional, o que não se evidencia no caso concreto.

Ademais, ainda que a ora Recorrente argumentasse violação reflexa – hipótese apresentada apenas por amor ao debate – há de se destacar que a caracterização dessa circunstância inviabiliza o recurso extraordinário, esbarrando no disposto nas Súmulas 279 e 636 desta Corte.⁸

Esta mesma jurisprudência enquadra a alegação de violação a princípios constitucionais como sendo uma forma de violação indireta ou reflexa, em regra concluindo pelo não conhecimento do recurso excepcional. Não devendo ser diferente interpretação na ocasião do julgamento do caso em tela, sob pena de alterar substancialmente a jurisprudência dessa corte e criando uma verdadeira

⁸ ARE 1076813, Segunda Turma, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Julgamento: 10/09/2018, Publicação: 17/09/2018

insegurança jurídica.

Examino, por fim, a alegada violação da reserva de lei de normas gerais em matéria tributária para dispor sobre a nova modalidade de tributação, causada pela ausência ou insuficiência da legislação federal ou da legislação local para dar concreção à ampliada competência tributária. Nos termos da orientação firmada por esta Corte, a mera existência de competência tributária é insuficiente para validar a cobrança de tributo. Faz-se necessário o exercício dessa competência, para instituição da regra-matriz de incidência tributária (cf. Súmula 574/STF). Portanto, os órgãos jurisdicionais e administrativos não podem, pura e simplesmente, postular a suficiência do texto constitucional, em detrimento da legislação de normas gerais e de instituição do tributo, para confirmar a cobrança da exação. Contudo, se a decisão recorrida não houver se baseado na singela refutação da necessidade da existência de norma geral ou de norma local para validar a tributação, ou seja, o juízo de conformidade à Constituição depender do exame da legislação infraconstitucional, aplica-se, com a devida ponderação, a orientação consolidada na Súmula 636/STF(...).⁹

"2. A afronta aos princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa ou do contraditório, dos limites da coisa julgada ou da prestação jurisdicional, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 3. Esse entendimento foi reafirmado no julgamento do ARE 748.371/MT, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 1º/8/13, sob o rito da repercussão geral. 4. Inviável, em recurso extraordinário, o reexame dos fatos e das provas dos autos e a análise da legislação infraconstitucional de regência. Incidência das Súmulas 279 e 636.¹⁰

Por fim, importante destacar que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 474.267, de lavra do i. Relator Min. Joaquim Barbosa, que tratava sobre a alegação de "violação da reserva de lei de normas gerais em matéria tributária para dispor sobre a nova modalidade de tributação, causada pela ausência ou insuficiência da legislação federal ou da legislação local para dar concreção à ampliada competência tributária", reafirmou-se o entendimento que para se alcançar conclusão diversa do acórdão do Tribunal *a quo*, seria necessário o exame de legislação infraconstitucional

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.267**. RIO GRANDE DO SUL. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 06/11/2013. Publicação: 20/03/2014.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO 889.316**. ESPÍRITO SANTO. Relator: min. Dias Toffoli, 2ª Turma. Julgamento: 30/06/2015. Publicação: 21/08/2015.

(como é no caso dos autos) e por isto deveria aplicar com a devida ponderação, a orientação consolidada na Súmula 636/STF, a qual dispõe da seguinte forma:

“Súmula 636. Enunciado:

Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida.”¹¹

Com isso, pugna-se pelo não conhecimento da ação, por se tratar de assuntos meramente indiretos ou reflexos à Carta da República, salientando novamente que a jurisprudência desta e. Corte é pacífica no sentido de que quando necessário o exame de legislação infraconstitucional, aplica-se a Súmula 636, chegando à mesma conclusão: denão conhecimento do apelo.

III.b Da violação à súmula vinculante n. 280

IV. Dos Pedidos

Ainda que inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação ao princípio da seletividade não ficou demonstrada no caso em questão, uma vez que, conforme entendimento jurisprudencial desse Supremo Tribunal Federal, a seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Neste sentido, manifesta-se a Corte:

(...) A Constituição Federal dispõe que o ICMS ‘poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços’ (art. 155, § 2º, III, CF). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que ‘será seletivo, em função da essencialidade do produto’ (art. 153, § 3º, I, da CF). Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão ‘poderá ser seletivo’. No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **SÚMULA VINCULANTE 636**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2836>. Acesso em: 29/07/2021.

"deverá ser seletivo", reservada apenas ao IPI. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos. Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. (...) A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada (...) ¹²

Tendo em vista a necessidade do critério de comparação para que seja aferida a essencialidade do bem e a possível violação ao princípio da seletividade, para que se conclua sobre a concessão ou denegação dos pedidos que constituem o recurso extraordinário em questão, faz-se necessária a análise da legislação do Estado que determina a alíquota de ICMS de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica.

Portanto, para fins de análise da legislação infraconstitucional, não é cabível o recurso extraordinário, nos termos da Súmula Vinculante 280, que dispõe que "Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário". Nesse sentido, destaca-se:

(...) Concluir de forma diversa do que foi decidido pelas instâncias originárias demandaria a análise prévia de legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Código Tributário Nacional e Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro). Assim, a alegada contrariedade à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, o que não viabiliza o processamento do recurso extraordinário. Incide na espécie a Súmula 280 do Supremo Tribunal Federal. ¹³ (...) Decisão agravada: não haver 'inconstitucionalidade ou ilegalidade na adoção de alíquotas diferenciadas para a cobrança de ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica e de serviços de telecomunicações'. A apreciação do pleito recursal demandaria análise prévia da legislação infraconstitucional aplicável à

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 837.441**. RIO DE JANEIRO. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 23/09/2014. Publicação: 02/10/2014. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=264180749&ext=.pdf>. Acesso em: 24/07/2021.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 597.304**. SÃO PAULO. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 22/04/2014. Publicação: 05/05/2014. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5772983>. Acesso em 24/07/2021.

espécie (Regulamento do ICMS de São Paulo, Lei estadual n. 6.374/1989 e Lei n. 7.783/1989) e o reexame do conjunto fático-probatório do processo. Assim, a alegada contrariedade à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, o que inviabiliza o processamento do recurso extraordinário.¹⁴ (...) Concluir de forma diversa do que foi decidido pelas instâncias originárias demandaria a análise prévia de legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Código Tributário Nacional e Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro). Assim, a alegada contrariedade à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, o que não viabiliza o processamento do recurso extraordinário. Incide na espécie a Súmula 280 do Supremo Tribunal Federal.¹⁵ (...) Concluir de forma diversa do que foi decidido pelas instâncias originárias demandaria a análise prévia de legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Código Tributário Nacional e Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro). Assim, a alegada contrariedade à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, o que não viabiliza o processamento do recurso extraordinário. Incide na espécie a Súmula 280 do Supremo Tribunal Federal.¹⁶

Dessa forma, conclui-se que, se for o presente caso situação de aferição de violação ao princípio da seletividade com base no critério de essencialidade, é manifesta a violação à Súmula Vinculante n. 280, uma vez que, para tanto, faz-se necessária análise de legislação local, hipótese em que não é cabível o instrumento recursal pretendido.

Ademais, a situação não constituiria violação direta a dispositivo constitucional, uma vez o Estado agiu dentro da sua competência, disposta pelo art. 155, § 2º, III, CF, não devendo ser admitido, portanto, a interposição de Recurso Extraordinário para o Supremo Tribunal Federal.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AGRAVO INTERNO 666379. RIO DE JANEIRO**. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 12/11/2009. Publicação: 27/11/2009. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho121223/false>. Acesso em 24/07/2021.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 597304. SÃO PAULO**. Relator(a): Min. Cármen Lúcia. Julgamento: 25/03/2014. Publicação: 31/03/2014. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho397910/false>. Acesso em 24/07/2021.

DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer-se que o não conhecimento do recurso extraordinário e, sendo conhecido, o seu integral desprovimento, sendo mantidas na integralidade as razões de decidir do eg. Tribunal *a quo*, a fim de ratificar a constitucionalidade e legalidade da incidência do ICMS, bem como a graduação das alíquotas impugnadas pela ora Recorrente.

Termos em que pede deferimento.

LOCAL, data. Advogado/OAB.

V Tax Moot Brazil

Equipe nº 510

Fazenda Estadual

Allan Santana da Silva

Giovana Santos de Abreu

Rafael Silva Lobo

Valdir Geraldo Farias Junior

EXCELENTÍSSIMO (A) SENHOR (A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO DE Nº _____

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA.

RECORRIDO: ESTADO XX

O ESTADO, devidamente qualificado nos autos da ação em epígrafe, vem, por meio de seus procuradores ao final assinados, respeitosamente, perante Vossas Excelências, apresentar o presente **MEMORIAL**, apoiados nas razões de fato e de direito a seguir expostas.

1) DOS FATOS

Trata-se de recurso extraordinário ajuizado por **SOUTO BORGES LTDA**, empresa comercializadora de energia elétrica dentro do Estado da Federação, estando submetida, de acordo com a legislação vigente, à alíquota de ICMS de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as operações de energia elétrica. Contudo, quando a comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, a alíquota do tributo é de 12% (doze por cento).

A empresa entende que a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços seria a única justificativa constitucionalmente aceitável para a existência de alíquotas diferentes e sustenta que a atividade que exerce, comercialização de energia, é essencial e deveria estar submetida à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais ou à alíquota de 7% (sete por cento), prevista para mercadorias especialmente úteis.

Com base nisso e em outros argumentos, a empresa moveu medida judicial sem sucesso e após sucessivos recursos, a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio de Recurso Extraordinário.

A corte reconheceu repercussão geral à questão e o julgamento foi pautado (sem a ocorrência de nulidades processuais) com sustentação oral requerida pela Recorrente SOUTO BORGES LTDA e pelo Recorrido ESTADO.

2) INTRODUÇÃO

A tributação de energia elétrica sempre foi matéria de contestação e divergência entre os contribuintes. Através de teses baseadas em premissas inconstitucionais, buscam a evasão fiscal ao enquadrar a tributação do setor energético em outras esferas com interpretações incoerentes em busca de redução da carga tributária.

A primeira tese contradita, foi a possibilidade da incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para operações de energia elétrica. Segundo o contribuinte a energia seria um serviço e logo a competência e limite de tributação seria outra.

Entretanto, na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88) o entendimento do poder constituinte foi claro ao tratar energia elétrica como um bem material para fins de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Conforme a interpretação do artigo 155¹, parágrafo 2º, inciso x, alínea “b”² e parágrafo 3º³ da CRFB/88 e da Emenda Constitucional (EC) 102/2019⁴, a competência de tributar a energia elétrica será do Estado, que através de Lei Complementar (LC) irá regulamentar suas regras.

¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

² b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

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

⁴ § 1º É assegurada, nos termos da lei, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Ou seja, no passado os contribuintes buscaram sustentar a inconstitucionalidade da incidência do ICMS e atualmente, buscam formas e argumentos para tentar limitar o poder outorgado ao ente administrativo pela CRFB/88.

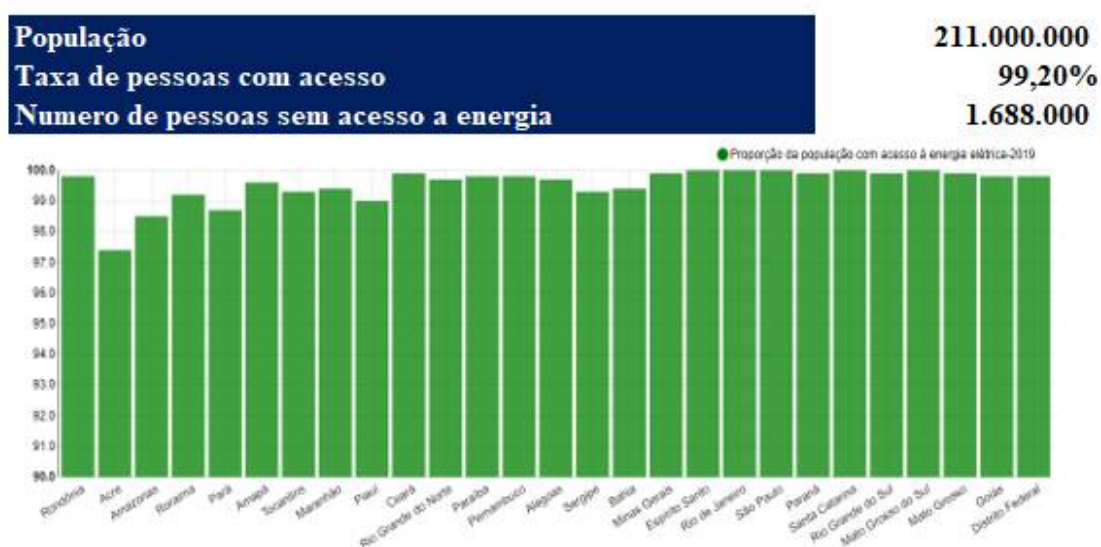
3) CONTEXTUALIZAÇÃO

O Brasil é uma federação de território continental, é o 7º maior consumidor de energia do mundo, sendo o maior consumidor da América do Sul. Em virtude da sua densidade demográfica e diversidade territorial, detém um equilíbrio sensível a qualquer mudança.

Os impactos mais severos poderiam ser percebidos pela economia através do desequilíbrio fiscal e diminuição da arrecadação dos Estados, podendo resultar na bancarrota de todo sistema público estadual.

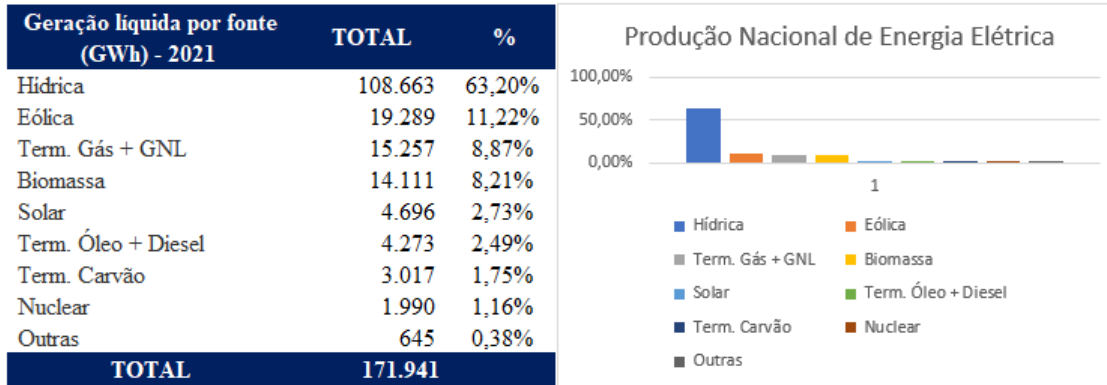
Tal medida, conseqüentemente, irá estimular o consumo de energia elétrica e os impactos ambientais mediante ao incremento desse consumo poderá ser irreversível ao meio ambiente.

Segundo o IBGE, a taxa de pessoas com acesso à energia elétrica é de 99% (noventa e nove por cento) da população, totalizando aproximadamente 209.312.000 (duzentos e nove milhões, trezentos e doze mil) consumidores.



Fonte: ODS - Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

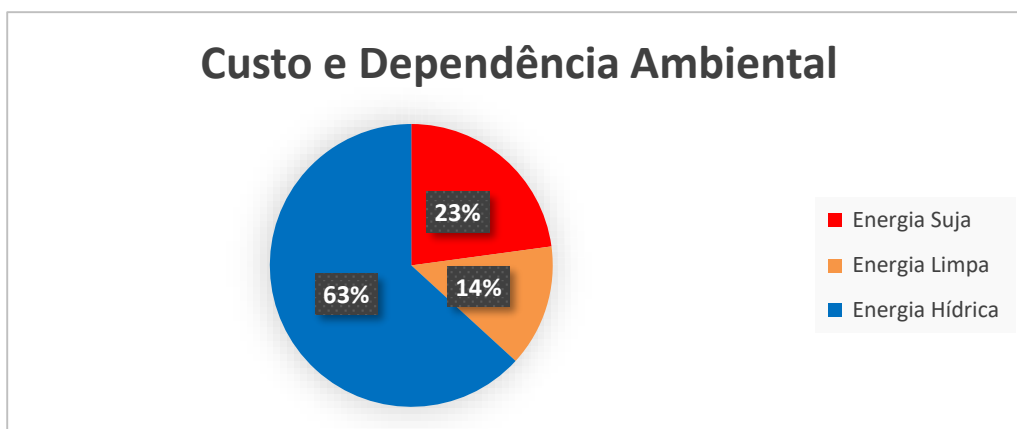
Atualmente, o setor energético brasileiro, possui geração principalmente através de energia cinética, térmica e eólica. Seu potencial de geração energético está diretamente relacionado a sua dependência da preservação do seu meio ambiente.



A principal fonte da produção de energia elétrica é oriunda da energia hídrica representando 63% (sessenta e três por cento) da produção nacional, essa fonte é renovável e depende da capacidade hídrica e volume das chuvas.

A segunda fonte mais utilizada no Brasil é proveniente das energias classificadas como sujas, por representar grande destruição ao meio ambiente, e sua representatividade é de 23% (vinte e três por cento) da produção nacional, principalmente através da geração por térmicas de gás e gás natural liquefeito (GNL), térmicas a óleo e diesel, térmicas a carvão, biomassas etc.

Por fim, a produção nacional é complementada por energias limpas que representam 14% (quatorze por cento) da produção, são geradas principalmente por Eólicas e Energia Solar.

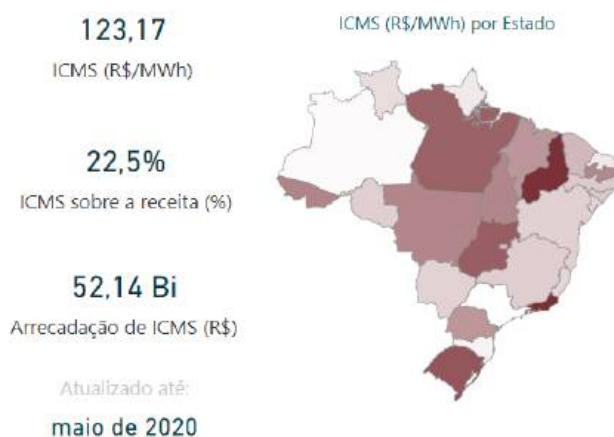


Em outras palavras, verificamos que um dos objetivos do Estado é assegurar e desestimular o consumo desenfreado de energia elétrica através da tributação diferenciada de alíquotas mais elevadas conforme o volume de consumo.

Essa prática, também, visa proteger o conceito da equidade e capacidade contributiva que será amplamente abordado no decorrer desse relatório.

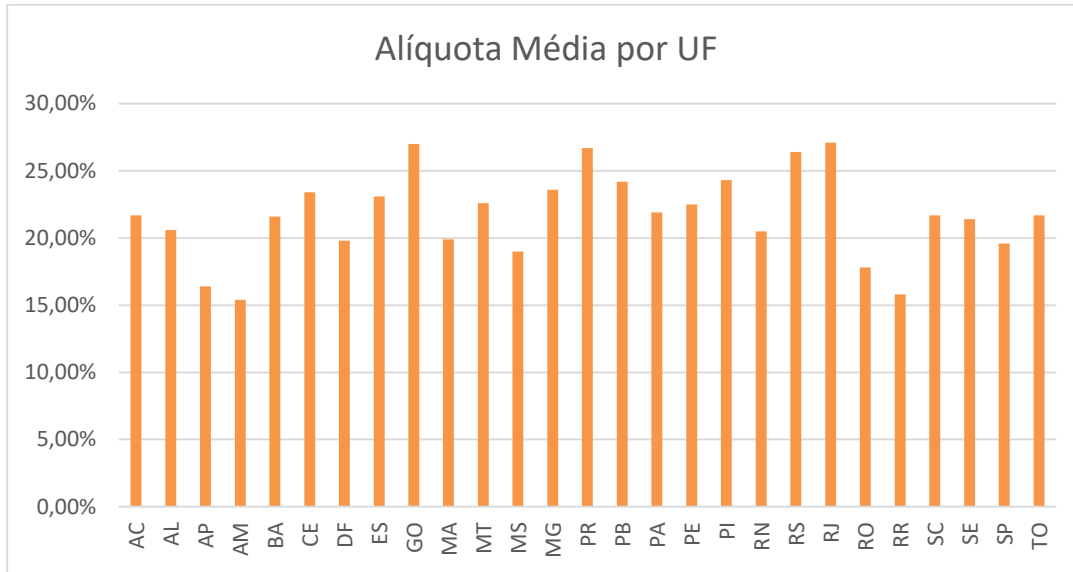
Inclusive, a maioria dos Estados da Federação, exercem a política de estímulos ao consumo sustentável e fomentam incentivos para a geração de energia elétrica classificadas como limpas, na maioria dos casos, a tributação do ICMS é realizado pela alíquota de 0% (zero por cento), fatores que corroboram e reforçam a necessidade de tributação diferenciada conforme o consumo, prática utilizada atualmente.

4) INCIDÊNCIA DE ICMS NAS TARIFAS DE ENERGIA ELÉTRICA



Fonte: Aneel - Agência Nacional de Energia Elétrica

Em 2019 a arrecadação nacional de ICMS representou R\$509 bi (quinhentos e nove bilhões), segundo dados do Conselho Nacional de Política Fazendária. A incidência do ICMS nas tarifas de energia elétrica representou a arrecadação de R\$52 bi (cinquenta e dois bilhões), ou seja, um único produto é responsável por mais de 10% (dez por cento) da arrecadação dos Estados da Federação, reforçando o quão relevante é a arrecadação do ICMS no erário público.



Fonte: Aneel - Agência Nacional de Energia Elétrica

Por outro lado, quando detalhamos e comparamos a forma de tributar do Estado em tela, percebemos que existe uma uniformidade de critérios com todos os demais Estados da União, resultando em uma alíquota média nacional de ICMS no valor de 22,5% (vinte e dois e meio por cento).

UF	Alíquota Mínima	Alíquota Máxima	CrITÉrios de Alíquotas Incentivadas
AC	Isenção	25%	Consumo até 100 Kwh, isentas; mais de 100 Kwh até 140 Kwh, 16%
AL	17%	27%	Consumo de 150 Kwh domiciliar ou de estabelecimento comercial
AP	Isenção	25%	Consumo de 140 Kwh, para consumidores de baixa renda
AM	Isenção	25%	
BA	Isenção	25%	
CE	Não incidência	27%	Não incidência da classe residencial com consumo inferior a 50 Kwh; da classe de produtor rural; enquadrado na classe "Residencial Baixa Renda", com consumo de 51 a 140 Kwh
DF	12%	25%	12% até 200 Kwh; 17% de 201 a 300 Kwh; 21%, para classe residencial, de 301 a 500 Kwh e classe industrial e comercial, acima de 1.000 Kwh
ES	12%	25%	12% para consumidores de até 50 Kwh ou consumida exclusivamente na produção agrícola, inclusive de irrigação
GO	12%	27%	12%, em estabelecimento de produtor rural inscrito no CCE e 25% para residência cujo consumo não exceda a 80 Kwh
MA	18%	27%	18% para consumidores residenciais abaixo de 500 Kwh
MT	0%	30%	Classe residencial: 0%: consumo até 100 Kwh ou até 200 Kwh para consumidor de baixa renda. 10% no consumo de 100 Kwh até 150 Kwh; 17% no consumo de 150 Kwh até 250 Kwh; 25% no de 250 Kwh e até 500 Kwh; 27% no consumo acima de 500 Kwh; demais classes: 27% exceto a rural
MS	17%	25%	17%, destinada a comerciantes, industriais e produtores; consumidores residenciais que seja de até 200 Kwh; iluminação pública, aos poderes e aos serviços públicos; 20% consumidores residenciais de 201 até 500 Kwh; aquisições em outra UF não destinada a comercialização ou industrialização realizadas por consumidores residenciais de 201 até 500 Kwh
MG	6%	30%	6% destinada às instituições públicas de ensino superior e a hospitais públicos universitários federais e estaduais de ensino superior; 7% destinada a produtor rural e na atividade de irrigação noturno; 12%, quando destinada a produtor rural e utilizada na atividade de irrigação diurno; 25%, energia elétrica para classe Comercial, Serviços e outras Atividades, exceto para os imóveis das entidades religiosas, das entidades beneficentes educacionais, de assistência social ou de saúde, inclusive filantrópicas, e dos hospitais públicos e privados

UF	Alíquota Mínima	Alíquota Máxima	CrITÉrios de Alíquotas Incentivadas
PR	25%	29%	25% destinada à eletrificação rural
PB	25%	27%	
PA	Isenção	25%	Isenção para consumo residencial, gerada por fonte termoeletrica em sistema isolado no consumo de até 100 Kwh
PE	25%	25%	
PI	22%	27%	22% no consumo até 200 Kwh
RN	Isenção	25%	Isenção para consumo residencial até 50 kW/h e nos fornecimentos para consumo residencial que não ultrapasse a 100 kW/h, quando gerada por fonte termoeletrica em sistema isolado
RS	12%	30%	12%, 17,5%, 20% ou 30% conforme tópico 9 do RICMS
RJ	6%	28%	6%, no transporte público eletrificado; 12%, no fornecimento para cooperativas de eletrificação rural e sua distribuição para produtor rural; 18%, até o consumo de 300 Kwh; 27%, quando acima do consumo de 300 Kwh até o consumo de 450 Kwh
RO	17%	20%	Classe residencial até 220 Kwh 17%; acima de 220 Kwh 20%; classe industrial 17%; classe rural 17%
RR	Isenção	17%	Isenção para consumo até a faixa de 100 Kwh quando gerada por fonte termoeletrica em sistema isolado
SC	12%	25%	12% nas operações de consumo domiciliar, até 150 kW; e destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kW por produtor rural.
SE	0%	25%	0% para consumo residencial até 50 Kwh, 18% - na utilização como insumo; rural: 0% no consumo até 1.000 Kwh; no consumo para irrigação; 17% no consumo acima de 1.000 Kwh; 18% por poderes públicos; 0% - na iluminação pública; no abastecimento de água.
SP	12%	25%	Consumo residencial até 200 Kwh: 12%; transporte eletrificado de passageiros: 12%; propriedade rural que efetivamente mantenha exploração agrícola ou pastoril e demais hipóteses: 18%.
TO	12%	25%	b) 12%, nas operações e prestações interestaduais. (nas hipóteses não abrangidas pela não incidência, nos moldes do tópico 3 desta matéria)

Fonte: RICMS – Regulamento de ICMS (de cada UF)

Atualmente, todos os Estados possuem alíquotas superiores a 25% e realizam diversos incentivos aos pequenos consumidores, consumidores de baixa renda entre outros como cooperativas, hospitais, instituições de ensino, templos religiosos, transporte público entre outros, conforme a especificidade e necessidade de cada Estado.

Essa prática, nada mais é do que um exemplo do Estado exercendo em sua plenitude o critério da capacidade contributiva para exercer a equidade tributária, conforme estabelecido na Constituição.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

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

Portanto, para que o Estado consiga fomentar incentivos as classes mais necessitadas, se faz necessário que o contribuinte que tem maior capacidade contributiva recolha uma tributação superior.

5) DO DIREITO

5.1) PODER DE TRIBUTAR

Conforme citado anteriormente, a Constituição Federal é cristalina⁵ e erga omnes⁶, ao acrescentar o artigo 155 da CRFB/88 e a EC 102/19, estabelece que a competência de tributar a energia elétrica é do Estado:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis

⁵ Sentido figurado, que é transparente

⁶ Que tem efeito ou vale para todos (diz-se de ato jurídico)

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

Art. 1º O § 1º do art. 20 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação. [...] § 1º É assegurada, nos termos da lei, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

5.2) PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da seletividade está pautado na Constituição Federal e significa a hipótese da possibilidade de se estabelecer diferentes alíquotas, entre os impostos, considerando a natureza do produto e proporcional a sua essencialidade:

Podemos perceber a influência do princípio da capacidade contributiva em outras normas constitucionais tributárias. É o caso da que obriga o legislador a tornar o IPI seletivo em função da essencialidade do produto industrializado (art. 153, §3º, I, da CF), da que declara imunes à tributação por via do ITR os proprietários de glebas rurais (art. 153, §4º, da CF), da que protege da tributação por via de IR os rendimentos provenientes de aposentadorias e pensões recebidos por pessoas com idade superior a 65 anos (art. 153, §2º, II, da CF) Carrazza (2003, p. 84-85).

Contudo, o Poder Constituinte determinou que na incidência do ICMS, o tributo poderá⁷ ser seletivo em função da sua essencialidade, conforme o artigo 155: *Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; Não sobra espaço para interpretação diferente a obtida pela Constituição que outorga ao Estados o poder de definir a tributação e faculta a possibilidade do imposto ser seletivo.*

⁷ Ser autorizado para; ter permissão para

Conforme Sabbag: *"a seletividade decorre da conceituação do que é mais essencial ou do que é menos essencial ou supérfluo, visando-se à minimização da carga tributária daquilo que é mais essencial e maior onerosidade do que é dispensável"*⁸.

O entendimento da faculdade da utilização da seletividade é reiterado por doutrinadores como José Eduardo Soares de Melo: *"constitui princípio constitucional a ser rigorosamente obedecido no âmbito do IPI, e de modo permitido no caso do ICMS"*.⁹

Inclusive, o antigo ICM (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias) não era um imposto seletivo e essa possibilidade foi uma inovação introduzida pela CRFB/88. Caso o poder constituinte tivesse o intuito de obrigar a seletividade, ele deixaria explícita essa vontade através da utilização da expressão como "deverá" e não "poderá", conforme feito na regulamentação do IPI: *Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...]§ 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

Sendo assim, claramente a redação da Constituição confere o poder discricionário ao administrador para tributação do ICMS na Energia elétrica, bem como o poder de determinar sua base de cálculo, alíquota e forma de incidência.

5.3) EXTRAFISCALIDADE DO ICMS

Além da finalidade de financiar as despesas públicas, os tributos podem apresentar funções que visam estimular comportamentos que são alinhados aos objetivos sociais, políticos ou econômicos da sociedade. Sendo assim, devemos entender que os estados possuem autonomia para estabelecer suas alíquotas de forma que reflita uma equidade tributária conforme suas características.

O princípio da essencialidade não ofende o que já está previsto na Constituição Federal, que dispõe sobre a adoção de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre energia elétrica, considerando, além da essencialidade do bem em si, o

⁸ Sabbag, Eduardo. in **Manual de Direito Tributário**, 3a Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1018.

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 264.

princípio da capacidade contributiva.

O Estado tem por para aplicar alíquotas diferenciadas para tributação em razão da capacidade contributiva do consumidor, do volume de energia consumido e da destinação do bem. Conforme o art. 11, § 1º, da lei 4.320/64, os impostos constituem receitas correntes da União, Estados e Municípios e sua finalidade é atender às despesas correntes e às despesas de capital destes entes, em outras palavras a função dos impostos é abastecer os cofres públicos.

A ordem jurídica econômica consiste em um conjunto de princípios e regras constitucionais ordenadoras da economia e o doutrinador João Pacheco Amorim traduz dessa forma:

“com a expressão Constituição Econômica (CE) pretende-se designar os princípios fundamentais que dão unidade à atividade econômica geral e dos quais decorrem todas as regras relativas à organização e funcionamento da atividade econômica de uma certa sociedade; constituem uns e outras, pois, um sistema jurídico-econômico dotado de elementos definidores e tendencialmente caracterizado por uma unidade e coerência internas, o mesmo é dizer, uma determinada ordem jurídico-econômica. A noção de CE é assim menos ampla de que a de ordem jurídica da economia: ela abrange apenas os princípios fundamentais ou básicos e não já os princípios ou regras deles decorrentes que constam da legislação ordinária”¹⁰

Ou seja, não podemos deixar de interpretar a legislação a interpretação econômica dos seus fatos, decisões que são vinculadas a cada Estado e suas particularidades.

6) CONCLUSÃO

Para que o imposto atinja sua eficiência tributária este deverá ser o mínimo possível para que o Estado consiga manter suas atividades e seguir o conceito da capacidade contributiva e a utilização de diferentes alíquotas para a tributação da energia elétrica tem como norte a seletividade, em face da essencialidade.

¹⁰ AMORIM, João Pacheco. Direito Administrativo da Economia. Vol. I Introdução e Constituição Econômica. Almedina: Coimbra, 2014. p. 97/98.

Com efeito, as legislações estaduais estabelecem diferenciação de alíquotas no que concerne à tributação sobre a própria energia elétrica, progredindo conforme os critérios de essencialidade, de acordo com a natureza da atividade econômica, a destinação do bem, a qualidade do destinatário e a quantidade de consumo.

Não se deve utilizar uma única alíquota, levando-se em consideração a capacidade contributiva do consumidor da energia e tributar de forma mais onerosa o consumo excessivo, sendo que o consumo consciente é de crucial importância, o que se coaduna com o caráter extrafiscal da tributação e a regulação do consumo, evitando o abuso e o desperdício.

7) DO PEDIDO

Nobres julgadores, eventual redução da alíquota de ICMS para os serviços de energia elétrica representa óbvia ofensa ao artigo 150, §6º, da CF/88, segundo o qual qualquer espécie de desoneração fiscal só pode ser concedida mediante lei específica que regule exclusivamente o correspondente tributo, o que não se aplica ao caso. Conseqüentemente, trazendo um grande prejuízo econômico aos Estados da federação e ao Distrito Federal.

Diante do exposto, vem o recorrido, respeitosamente perante V. Exas., ratificar todas as argumentações postas até o presente momento, pugnando, ao final, que seja **NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO** interposto pelo Recorrente, nos termos da fundamentação exposta.

Termos em que, pede o deferimento.

Local e data

Procurador

OAB nº XXXXXXX.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 511

FAZENDA

Gabriel Paraizo Rodrigues

Luiz Eduardo Schafer Artigas

Miguel Carvalho da Silva Dias

Vitoria Schelbauer Trentin

**EXCELENTÍSSIMOS(AS) SENHORES(AS) MINISTROS(AS) DO EGRÉGIO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Recurso Extraordinário nº XXX

Recorrente: **SOUTO BORGES LTDA.**

Recorrido: **ESTADO**

ESTADO, pessoa jurídica de direito público, já devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem, por intermédio de seu procurador *in fine* assinado, respeitosamente, perante Vossas Excelências, apresentar seus **MEMORIAIS**, tendo em vista a inclusão em pauta e a iminência do julgamento do presente Recurso Extraordinário, ressaltando as razões de fato e de direito indispensáveis à sua resolução.

DOS FATOS

Trata-se de demanda ajuizada pela empresa SOUTO BORGES LTDA., ora Recorrente, visando questionar a constitucionalidade da alíquota de ICMS incidente sobre a atividade de comercialização de energia elétrica (25%), à qual está submetida, prevista na legislação estadual do ora Recorrido.

Este, no pleno exercício de sua competência tributária constitucional, adota alíquotas de ICMS diferenciadas a depender dos produtos ou serviços. Contudo, de maneira equivocada, a Recorrente alega que a seletividade em função da essencialidade seria a única justificativa constitucionalmente aceitável para a adoção de alíquotas diferentes.

Isso porque, em suas razões recursais, defende a essencialidade da atividade que exerce (comercialização de energia elétrica), por ser meio para a execução de todas as demais, devendo estar submetida à alíquota zero, a mesma prevista para alimentos, medicamentos e itens de vestuário, ou, no máximo, à alíquota de 7%, prevista para itens especialmente úteis.

Também aduz ser impossível ser tributada sob a alíquota-base de 18%, adotada para as mercadorias em geral, e muito menos sob alíquotas superiores a este patamar, tendo em vista o grau de essencialidade da energia elétrica.

Tendo proposto sua demanda com base em tais fundamentos, viu esta ser julgada improcedente em todas as instâncias ordinárias, mesmo após a interposição dos recursos cabíveis. Ato contínuo, interpôs o presente Recurso Extraordinário, alegando uma suposta violação ao art. 155, §2º, III da Constituição Federal, o qual prevê a seletividade em função da essencialidade para o ICMS.

Entretanto, totalmente improcedentes tais alegações, não podendo prosperar sob o ponto de vista jurídico, como restará cabalmente demonstrado e comprovado por toda a argumentação a seguir, devendo ser mantidas as decisões das instâncias ordinárias por seus próprios fundamentos, diante da ausência de qualquer violação constitucional a ensejar a procedência do presente Recurso.

DELIMITAÇÃO JURÍDICA

Consoante descrito nas razões recursais, a presente medida judicial tem por objeto a declaração de inconstitucionalidade da alíquota de ICMS incidente sobre a atividade de comercialização (circulação) de energia elétrica (25%), à qual está submetida a Recorrente no exercício de tal atividade, e, conseqüentemente, a redução desta ao patamar de zero ou, no máximo, a 7%, em virtude do disposto no art. 155, §2º, III da CF/88.

Para tanto, buscando a demonstração de constitucionalidade das referidas alíquotas e da correta sistemática adotada pelo Recorrido, serão abordados os seguintes tópicos: (i) noções gerais do ICMS; (ii) seletividade e sua facultatividade no ICMS; (iii) critério da essencialidade; (iv) princípio da capacidade contributiva; (v) caráter extrafiscal da tributação; (vi) âmbito de atuação do Poder Judiciário no caso; e, por fim (vii) impactos econômicos de eventual procedência.

NOÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), como atualmente é conhecido e regulamentado no ordenamento jurídico brasileiro, passou por inúmeras transformações legislativas e até mesmo constitucionais.

A Constituição de 1946 previa o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), de competência Estadual¹. Sobre o tema, o STF, por meio da Súmula nº 117, entendeu que *"a Lei Estadual pode fazer variar a alíquota do imposto de vendas e consignações em razão da espécie do produto"*. Além disso, a citada Carta Magna delineou também um imposto de consumo, de competência da União (equivalente ao atual IPI), com uma regra de isenção do mínimo indispensável², bem como um imposto único sobre produção, distribuição, consumo, importação e exportação de energia elétrica (IUEE), também de competência Federal³.

Avançando para 1965, ocorreu uma reforma tributária no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Emenda Constitucional nº 18, através da qual se concebeu o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), de competência Federal e com caráter seletivo⁴, o então ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), de competência Estadual e com alíquota uniforme para todos os produtos⁵, bem como

¹ BRASIL. Constituição da República de 1946, Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre: [...] II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; [...] § 4º O impôsto sôbre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.

² BRASIL. Constituição da República de 1946, Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] II - consumo de mercadorias; [...] § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

³ BRASIL. Constituição da República de 1946, Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica.

⁴ BRASIL. Constituição da República de 1965, Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados. Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

⁵ BRASIL. Constituição da República de 1965, Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas

a manutenção do IUEE conforme já previamente regulamentado, sob competência da União⁶.

Apesar da previsão de uniformidade das alíquotas para o ICM, nas discussões dentro das comissões e subcomissões temáticas para a elaboração da nova Lei Suprema, destacava-se que era imperioso que se estabelecessem cobranças menores a bens de primeira necessidade e consumidos por indivíduos de menor capacidade econômica, como já ocorria com os tributos federais. Dessa forma, fazia-se necessária a concessão da possibilidade para que os Estados e o Distrito Federal, por meio de suas legislações infraconstitucionais próprias, pudessem adotar alíquotas seletivas para que os bens mais essenciais em seus respectivos territórios fossem menos onerados, de acordo com seus interesses regionais.

Então, após longo período de discussões e deliberações, o projeto final da CF/88 contou com a previsão do IPI, de competência da União⁷, e o recém criado ICMS, que agregou o ICM, o IUEE e os impostos sobre serviços existentes, de competência dos Estados e do Distrito Federal⁸. Ou seja, estes teriam, a partir desse momento, um amplo poder político sobre a criação do ICMS e sobre a sua amplitude de incidência⁹, o qual deveria ser exercido sempre por razões públicas¹⁰.

SELETIVIDADE E SUA FACULTATIVIDADE NO ICMS

Na Constituinte observou-se que, de fato, seria necessário que se possibilitasse aos Estados e ao Distrito Federal onerar de forma diferente os bens

operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

⁶ BRASIL. Constituição da República de 1965, Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados.

⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 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.

⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 93.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 76.

sobre os quais o ICMS incidiria, selecionando-os de acordo com determinados critérios¹¹, tendo em vista as peculiaridades de seus respectivos territórios.

Não obstante, essa “possibilidade” se torna ainda mais evidente quando se exerce um juízo de comparação com o que é praticado no caso do IPI. Da mesma forma que antigamente este era seletivo enquanto o ICM era uniforme, a CF/88 é categórica ao impor a observância da seletividade no caso do IPI, determinando que este “será seletivo”¹², enquanto apenas a admite no ICMS¹³.

Portanto, trata-se de uma ordem, um imperativo, enquanto para o ICMS é apenas uma faculdade¹⁴, fornecendo ao legislador liberdade de conformação para adotá-la (ou não) da forma que melhor entender¹⁵. Representa, portanto, um pleno exercício de política fiscal¹⁶.

Este raciocínio decorre de simples leitura do texto constitucional, da qual se observa a expressão “*poderá*”, que se trata da utilização do verbo “*poder*” no futuro¹⁷, uma indicação clara de possibilidade¹⁸. Em outros termos, a CF/88 facultou

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário nº 155. São Paulo: Dialética, 2008, p. 49-50.

¹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 155 (ver item 8), § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2003, p. 309. No mesmo sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 326; Princípios constitucionais tributários; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias v. 18. São Paulo, 1993, p. 14; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 133; e COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 94.

¹⁵ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, jun. 2007, p. 111-112.

¹⁶ Neste sentido: BRASIL. DISTRITO FEDERAL. Conselho Especial do TJDFT, MS nº 2003.002007152-0, Rel. Des. Lécio Resende, j. 9/12/2003; BRASIL. MINAS GERAIS. TJMG, Proc. nº 1.0024.05.747359-7/001(1), Rel. Armando Freire, j. 16/05/2006, DJ 09/06/2006; BRASIL. MINAS GERAIS. TJMG, Proc. nº 1.0024.05.746963-7/001, Rel. Vanessa Verdolim Hudson Andrade, j. 04/07/2006, DJ 21/07/2006; BRASIL. PARANÁ. TJPR, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 361.014-2, Rel. Des. Ruy Cunha Sobrinho, j. 11/12/2006, DJ 7.277.

¹⁷ *Poder*” (verbo transitivo direto): ser autorizado para algo; ter permissão para algo (Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/poder/>> Acesso em: 12/09/2021, às 12:55).

¹⁸ Parte da doutrina afirma que tal vocábulo equivale juridicamente a um *peremptório* “deverá”, expressando uma norma cogente e, portanto, obrigatória (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed.

aos Estados e ao Distrito Federal a criação de um imposto uniforme, com alíquota idêntica para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo¹⁹.

Logo, a fixação das alíquotas de ICMS no território do Recorrido faz parte de sua atuação legislativa e administrativa, dotadas de autonomia e resguardadas em razão da observância à separação de poderes.

CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE

Redação da parte final do art. 155, §2º, III da Constituição Federal

Estando claro que a primeira parte do referido dispositivo estabelece que o ICMS "*poderá ser seletivo*", destaca-se agora a sua segunda parte, qual seja "[...], em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"²⁰. O Constituinte tratou de estabelecer um critério pelo qual a seletividade deve se guiar: a essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Importante ressaltar desde já que, embora parte da doutrina entenda se tratar de um critério de observância obrigatória na medida em que a seletividade seja adotada no ICMS²¹, o texto constitucional deve ser lido e observado de forma

São Paulo: Malheiros, 2015, p. 537). Todavia, tal interpretação é resultado de uma confusão da expressão com o substantivo "poder" ["*Poder*" (substantivo masculino): Autorização ou capacidade de resolver; autoridade; Superioridade absoluta utilizada com o propósito de chefiar, governar ou administrar, através do uso de influência ou de obediência (Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/poder/>> Acesso em: 12/09/2021, às 12:55)], o qual indica uma prerrogativa especial, uma força imanente dos entes públicos, que, no Direito Administrativo, lhe conferem automaticamente um dever (HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 27ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018, p. 519-520).

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 72.

²⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 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.

²¹ "Se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria. O critério da seletividade não pode ser outro" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 27ª edição, Malheiros, São Paulo, 2006, p. 385). No mesmo sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 71/72.

conjunta, como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios, e não somente como normas isoladas²².

Dessa forma, é possível concluir que o dimensionamento do ICMS pode - e, a depender do caso, até deve - levar em conta diversos elementos que não apenas a essencialidade dos bens, tais como a qualidade intrínseca da mercadoria, o fim a que se presta, seu preço, a capacidade econômica do consumidor final, as características sociais, econômicas e naturais do país e do Estado instituidor, dentre outros²³.

Então, a essencialidade das mercadorias, embora importante, não pode ser o único critério da seletividade. Outros também legalmente e constitucionalmente previstos podem justificar a imposição de alíquota superior àquela que normalmente se esperaria ou, no extremo, se recomendaria para a circulação de energia elétrica²⁴.

Portanto, o julgamento não pode ser feito levando em conta apenas a essencialidade, devendo considerar também outros inúmeros princípios e critérios para a fixação das alíquotas do ICMS.

Conceito genérico de “essencialidade” e discricionariedade do Recorrido

Mesmo estando claro que a essencialidade não foi concebida pelo Constituinte como o único ou principal critério a ser observado no momento da adoção da seletividade no ICMS, é inegável que se trata de um instrumento importante e imprescindível de análise.

Dizer que a seletividade deve ser empregada de acordo com a essencialidade das mercadorias significa afirmar que os itens que forem altamente essenciais para o consumo popular terão suas alíquotas de ICMS mitigadas (reduzidas) em comparação com aqueles produtos de natureza supérflua, isto é, que são

²² BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 6ª ed. Rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 449.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema nº 745, *Leading Case*: RE nº 714.139/SC, Relator: Min. Marco Aurélio. Voto: Min. Dias Toffoli, p. 14.

²⁴ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, jun. 2007, p. 113-114.

consumidos por aqueles com maior poder aquisitivo²⁵. Logo, quanto maior for a essencialidade do produto, menor deve ser a alíquota do ICMS sobre ele incidente²⁶.

Entretanto, apesar de ser evidente que os bens mais essenciais devem ser tributados de forma mais branda, não é possível definir de maneira imediata quais seriam os produtos essenciais, quais seriam os supérfluos e a qual alíquota de ICMS cada um estaria submetido²⁷. Até porque o critério da essencialidade é mais complexo do que um simples quantitativo numérico²⁸.

O próprio STJ²⁹ já decidiu que a seletividade em função da essencialidade só pode ser aferida através de uma análise ampla e comparativa de todas as incidências e alíquotas previstas na legislação estadual. Só assim seria factível uma definição de ofensa ou observância ao critério em questão.

Nesse mesmo sentido, este E. STF³⁰ já aduziu anteriormente que a essencialidade "*é termo fluido, impreciso, de textura aberta, cuja análise depende da visão própria e pessoal de cada intérprete*".

Partindo do pressuposto de que a CF/88 faculta aos Estados e ao Distrito Federal o exercício do instrumento da seletividade, certo que, acenando ao próprio caráter democrático do qual se reveste, também os concede o direito de regulamentar quais seriam os produtos e serviços que estariam sujeitos à incidência do ICMS com alíquotas graduadas³¹.

O Brasil é um país de dimensões continentais, dividido internamente em 26 Estados mais o Distrito Federal, o que faz com que não se trate de uma unidade

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II, p. 333.

²⁶ ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. Revista Direito Tributário Atual nº 39, p. 209.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. Revista Dialética de Direito Tributário n. 155. São Paulo: Dialética, 2008, p. 51.

²⁸ CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental - Um estudo de caso do setor de energia elétrica. Fórum de Direito Urbano e Ambiental, Belo Horizonte, ano 14, nº 81, 2015, p. 38.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS nº 28.227/GO, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em: 24.03.2009, DJe: 20 abr. 2009.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. AI-AgR-ED nº 515.168-1/MG. Rel.: Min. Cezar Peluso. j. 30/08/2005, DJU: 21/10/2005).

³¹ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, jun. 2007, p. 112.

geral, mas sim muito diversificado³², sendo inegável que a interpretação do que seria essencial e quais seriam esses produtos varia de acordo com o espaço³³.

Com base em todas essas premissas, a CF/88 atribui aos Estados e ao Distrito Federal a consideração e decisão do essencial, sendo uma matéria de política fiscal do legislador³⁴. Outro não poderia ser o caminho, considerando essa unicidade de características de cada unidade federativa, que devem ter o poder de decidir, de acordo com as especificidades de seu território³⁵, como se dará a incidência do ICMS, respeitando os limites constitucionais, como ocorreu no presente caso.

Essencialidade da energia elétrica e observância no caso

Caso não se entenda por essa dificuldade de definir o que é essencial e que se trataria de matéria de política fiscal sob a qual não deve haver interferência, ou se compreenda que a essencialidade seria o único critério válido para a adoção da seletividade, passa-se a analisar os conceitos propostos pela doutrina para o termo “essencial”.

Em síntese, seriam os bens que se adequam às necessidades de vida do maior número de habitantes do país³⁶, capazes de atingir os objetivos constitucionais do bem-estar e da dignidade (de interesse da atual e das futuras gerações)³⁷ e de importância decisiva para a vida e saúde humana³⁸.

³² Por exemplo: no norte do país, onde as temperaturas são mais elevadas, o ar condicionado pode ser considerado um bem essencial, na medida em que, para o exercício de uma vida digna, o corpo humano não suporta o imenso calor. Já no sul, onde as temperaturas são, no geral, mais baixas, em algumas épocas do ano o aquecedor é um item indispensável para suportar o frio intenso. Nesse caso, enquanto os estados do norte consideram os aquecedores bens altamente supérfluos e desnecessários, nos estados do sul eles podem ser alçados à categoria de essencial (ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. Revista Direito Tributário Atual nº 39, p. 221).

³³ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990, p. 3.030.

³⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 133.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema nº 745, *Leading Case*: RE nº 714.139/SC, Relator: Min. Marco Aurélio. Voto: Min. Alexandre de Moraes, p. 18.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 495.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 540.

³⁸ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457.

Com base em tal descrição, estabelece-se que a energia elétrica é, *prima facie*, essencial. Inegável que é de importância crucial para o exercício de uma vida digna e do bem-estar, especialmente no mundo moderno. Sem ela, certamente a economia perderia sua força motriz e faria estagnar o desenvolvimento econômico e social³⁹. *“Não haveria vendas, prestação de serviços ou produção. Não se viveria, apenas se sobreviveria, e mal”*⁴⁰.

Com base nisso, o Recorrido, totalmente consciente de que a energia elétrica se tratade um bem essencial, fixou, por meio de sua legislação estadual, alíquota-base (geral) de ICMS em 18% e alíquota de 12% para a comercialização de energia elétrica quando o consumo não exceder um determinado nível.

Já quando o consumo de energia ultrapassar a faixa de 150 Kwh por mês, o que implica que esta não é mais essencial às necessidades básicas e ao exercício de uma vida minimamente digna⁴¹, mas está sendo usada de forma excessiva, seu consumo será supérfluo, fazendo incidir a alíquota de 25%, maior que a geral.

Portanto, Excelências, o que se pretende salientar aqui não é o fato de que a energia elétrica não é essencial, mas sim evidenciar que o Recorrido tributa-a de forma adequada e totalmente em conformidade com as disposições constitucionais, estabelecendo alíquota minorada quando o seu consumo é essencial e alíquota majorada quando o seu consumo é desnecessário (supérfluo).

³⁹ HARADA, Kiyoshi. ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 115, 2014, p. 209.

⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 73.

⁴¹ Segundo pesquisas realizadas pela Empresa de Pesquisa Energética (EPE), o consumo médio de energia elétrica nas residências brasileiras nos anos de 2019 e 2020 foi, respectivamente, de 162 e 167 Kwh. Tais dados demonstram que o patamar de 150 Kwh fixado pelo Recorrido no caso está completamente de acordo com a utilização da energia elétrica de forma essencial, tendo em vista que a grande maioria da população brasileira a utiliza majoritariamente para a satisfação de necessidades básicas (Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-153/topico-510/Resenha%20Mensal%20-%20Janeiro%202020_v4.pdf> e <<https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-160/topico-168/EPEFactSheetAnuario.pdf>> Acesso em: 12/09/2021, às 14:15).

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, encontra-se consagrado no art. 145, §1º da CF/88⁴². É advindo do ideal de justiça fiscal⁴³ e serve de instrumento para a concretização de direitos fundamentais como a igualdade e a propriedade⁴⁴, pois, de forma mais simplificada, afirma que quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza, contribuindo mais para a manutenção da máquina pública⁴⁵.

Dessa forma, a tributação se torna mais justa, equânime e, acima de tudo, dotada de isonomia⁴⁶, não confiscando indevidamente bens de quem eventualmente não tenha a capacidade para suportar os respectivos encargos tributários.

Aplicação na tributação indireta

Apesar de, pelo fato do ICMS se tratar de um tributo indireto⁴⁷, existir uma

⁴² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

⁴³ MORAES. Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.118.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder Tributar*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª ed. rev. ampliada. São Paulo, Malheiros Editores, 1997, p. 65.

⁴⁶ "Efetivamente, o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificação constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto. Justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado" (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 114).

⁴⁷ A tributação indireta é uma construção doutrinária baseada na Ciência das Finanças e que foi importada para o âmbito do Direito Tributário a partir da ideia de uma "repercussão econômica". Nesses casos específicos, o tributo incide sobre determinada pessoa (sujeito passivo da obrigação tributária), causando-lhe um ônus econômico, um custo adicional externo à sua atividade. Esta, então, busca repassá-lo para outro sujeito, mais à frente da cadeia de produção e consumo, embutindo-o no preço da prestação de sua atividade, fazendo com que outro indivíduo totalmente alheio à obrigação tributária original arque com tal custo, para fins de redução de seus ônus.

aparente objeção à utilização da capacidade contributiva no presente caso⁴⁸, é absolutamente imperativo que ela não seja abandonada por completo na tributação em comento. Embraparte da doutrina entenda que o instrumento da seletividade pela essencialidade consagre o referido princípio na tributação indireta, podendo ser seu substituto⁴⁹, razão não lhes assiste.

A seletividade pela essencialidade só se presta a diferenciar as alíquotas a depender dos bens em questão. A energia elétrica, uma vez considerada essencial, terá uma alíquota minorada, mas terá uma cadeia de consumidores muito ampla e diversificada: todos a utilizam, desde os mais necessitados até as camadas mais abastadas da população. Logo, pelo consumo de energia, todos pagariam a mesma quantidade de ICMS, mesmo que com capacidades econômicas muito distintas entre si.

Então, para a correção dessa iniquidade, é plenamente possível - e recomendável - a utilização da capacidade contributiva nos impostos indiretos⁵⁰, na medida em que tal princípio se configura como orientador de toda a tributação, devendo inspirar o legislador e nortear os aplicadores das normas tributárias em todas as situações⁵¹.

Ora, Excelências, se tanto a seletividade quanto a capacidade contributiva se prestam ao atendimento da justiça fiscal, por que não permitir a aplicação conjunta de ambos?⁵² Somente assim a tributação indireta seria efetivamente equânime, com aqueles com maior poder aquisitivo efetivamente pagando mais do que os com menor poder aquisitivo.

⁴⁸ Primeiramente, na medida em que há uma multiplicidade de contribuintes, é impossível compará-los um a um para cobrar o imposto de forma proporcional. Em segundo lugar, trata-se de um tributo que, por sua natureza, tem como critério de diferenciação de alíquotas os produtos comercializados e serviços prestados, e não as características pessoais de cada sujeito passivo.

⁴⁹ Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II, p. 337; BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 585.

⁵⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 278.

⁵¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 99.

⁵² CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, jun. 2007, p. 115.

Dessa forma, portanto, configura-se como medida primordial de justiça a sua aplicação no ICMS em conjunto com a essencialidade, podendo ser efetivada, no caso, por meio da progressividade⁵³.

Concretização no caso: dois níveis de tributação

O Recorrido, então, estabeleceu, em seu território, uma distinção para a tributação da energia elétrica, a depender de quem for o seu consumidor final: fixou alíquota de 12% (inferior à geral de 18%) para aqueles que consomem até 150 Kwh mensais. Por outro lado, fixou alíquota de 25% (superior à geral de 18%) para aqueles que consomem mais de 150Kwh mensais.

Dessa forma, os contribuintes com menor capacidade econômica e para os quais a energia é essencial são menos tributados, enquanto aqueles com maior capacidade econômica e para os quais a energia acaba sendo supérflua são mais tributados, configurando um sistema íntegro, correto e, principalmente, constitucional.

CARÁTER EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO

A análise concatenada da seletividade, essencialidade e capacidade contributiva, trazida à baila nos tópicos anteriores, suscita outra reflexão imprescindível ao deslinde desta demanda: o ICMS e a sua natureza fiscal e extrafiscal (norma tributária indutora).

Diz-se função fiscal aquela que tem a precípua característica de arrecadar recursos financeiros para o Estado. Noutro giro, em oposição à função fiscal, a extrafiscalidade poder ser entendida como a utilização das normas tributárias com fins diferentes da mera arrecadação, a partir do exercício de uma atuação positiva

⁵³ Ou seja, em relação a um produto que tenha consumidores amplos e diferenciados, há que se diferenciá-los em categorias e impor a cada uma delas uma alíquota diferente, para que, de fato, exista uma tributação ideal (BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 57 (DTR), 2004, p. 123).

do Estado no âmbito econômico e social. Como sedimentado pela boa doutrina⁵⁴, não há uma fiscalidade e extrafiscalidade pura, uma vez que a verificação dos efeitos tributários não é passível de uma análise isolada, "*coexistindo na prática funções arrecadatórias e regulatórias com intensidades distintas*"⁵⁵, além da difícil tarefa de afastar a "*zona cinzenta*" existente entre a tributação e a extrafiscalidade⁵⁶.

As espécies de extrafiscalidade

Do gênero "*extrafiscalidade*" partem duas espécies: (i) a em sentido estrito, que seria o uso dos tributos para induzir comportamentos sociais ou econômicos de forma deliberada⁵⁷; e (ii) a em sentido amplo, que seria o exercício de uma tributação que até promoveria uma indução, mas não deliberada, não sendo esta a sua razão principal⁵⁸.

Nesse sentido, a doutrina em geral afirma que a extrafiscalidade em sentido estrito seria a "*utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo*

⁵⁴ OLLERO, Gabriel Casado. "Los fines no fiscales de los tributos", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma – Libro-homenaje al Professor Sainz de Bujanda, vol. 1. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 103-152 (104); VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 277; MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. "Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo". In: Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional. Curitiba: ABDConst., 2011, p. 170-199 (179). Para Paulo de Barros Carvalho, "não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 291).

⁵⁵ GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso. Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 21.

⁵⁶ CORREA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo, 1964, p. 60. Nesse sentido, é válido mencionar que Alfredo Augusto Becker já previa a coexistência dos caracteres fiscal e extrafiscal nos tributos, havendo, por vezes, prevalência de um ou de outro (Teoria geral do direito tributário. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 640). Esse também é o entendimento de Carrazza, quando afirma que o ICMS adquiriu caráter fiscal com a seletividade proposta pela CF/88 (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 537).

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Editora Forense, 2005, p.32-34.

⁵⁸ Abrange não só as normas indutoras, mas também outras que não possuem impulsos estritamente fiscais e nem motivações intervencionistas no âmbito da economia por parte do Estado (Ibidem, p. 32).

primário de direcionar o comportamento dos cidadãos"⁵⁹, fomentando ou desestimulando atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade⁶⁰.

Para Luís Eduardo Schoueri⁶¹, no entanto, a melhor nomenclatura para se referir à indução de comportamentos seria o termo "*normas tributárias indutoras*", pois tem o firme propósito de lembrar que tais normas se submetem aos princípios e regras tributárias.

Destarte as ressalvas elucidadas anteriormente, o termo "*extrafiscalidade*" (de modo geral, sem diferenciação de espécies) é comumente utilizado como sinônimo de *normas indutoras*⁶², sendo também assim empregado por este E. STF⁶³. Mas, neste caso, trata-se da extrafiscalidade em sentido amplo, na medida em que o ICMS não é utilizado de forma única e exclusiva para induzir comportamentos. Ele detém um caráter predominantemente arrecadatório, mas também pode assumir uma faceta extrafiscal, visando atingir outro objetivo além da mera arrecadação.

Uso da tributação para intervir no domínio econômico

O Constituinte reservou à Administração Pública a prerrogativa de promover as finalidades sociais e econômicas, modulando ou alterando o cenário da economia⁶⁴, abrindo caminho para que os tributos também pudessem ser

⁵⁹ PAIVA, Leila. *Disciplina Jurídica da Extra/isca/idade*, dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, ed. da autora, s.d, p. 20.

⁶⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e Pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, pp. 380-381.

⁶¹ *Ibidem*, p. 34.

⁶² *Extrafiscalidade em sentido estrito*.

⁶³ Nesse sentido, por exemplo, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal: PROGRESSIVIDADE DO IPTU. EXTRAFISCALIDADE DA EXAÇÃO. PLANO DIRETOR. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 287 DO STF. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. (...) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. Agravo no Recurso Extraordinário nº. 695632, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 28/08/2012).

⁶⁴ NUSDEO, Fábio. *Fundamentos para uma codificação do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 25.

instrumentos de indução de comportamentos, consolidando-se como um dos grandes artifícios de atuação positiva estatal na economia⁶⁵.

Segundo o entendimento deste STF⁶⁶, a utilização de impostos com função extrafiscal não gera ofensa à CF quando "*a fim de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes*", desde que em observância com o princípio do não confisco e da capacidade contributiva.

Nesta seara, em âmbito Federal, tem-se o IPI e o IOF, que servem como exemplos factíveis da atuação positiva do Estado. No que tange ao ICMS, este pode ser utilizado como "*instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações com mercadorias ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade*"⁶⁷.

Contudo, tal atuação deve sempre seguir os postulados constitucionais, devendo observar uma sistemática harmônica, sem dissociação dos princípios basilares expostos pela CF/88.

Necessidade de proteção ao meio ambiente

No que concerne ao ideal de proteção ao meio ambiente e à conseqüente preservação deste⁶⁸ - podendo ser compreendido como uma manifestação do direito à vida⁶⁹ -, o Recorrido promoveu a adoção da alíquota de 25% para as operações de comercialização de energia elétrica, almejando induzir seu consumo consciente, numa tentativa de atenuar os efeitos de sua produção ao meio ambiente.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 636-637.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. Recurso Extraordinário (RE) 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017.

⁶⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, p.109.

⁶⁸ O termo está presente nos seguintes dispositivos de forma expressa: BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 5º, LXXIII, art. 23, VI, art. 24, VI e VIII, art. 129, III, art. 170, VI, art. 174, §3º, art. 186, II, art. 199, VIII, art. 220, II, art. 225, caput, IV, V e VI e §§ 2º, 3º e 4º.

⁶⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 857-858.

Tal premissa decorre do disposto no art. 170, VI da CF/88⁷⁰, já que este confirma a possibilidade de que os tributos se prestem à consecução de outros objetivos, tanto sociais, como econômicos, imprimindo uma feição social e ativa ao Estado Brasileiro⁷¹.

Além disso, a CF determina que as pessoas políticas devem "*proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas*"⁷² e que "*todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado*"⁷³. Ou seja, ainda que reflexamente, determina-se que os tributos necessariamente devem ser ajustados aos interesses coletivos. Não obstante, tais dispositivos supracitados devem ser observados pelo Poder Público na tributação (extrafiscalidade)⁷⁴, como fez o Recorrido ao dispor sobre as alíquotas do ICMS no caso concreto.

É notório que a necessidade de racionamento de água tem sido frequentemente veiculada pelos canais de telecomunicação, tendo estampado nas manchetes a crescente crise hídrica no país⁷⁵. Não obstante, vale mencionar que a matriz energética mais usada em solo brasileiro é a hidrelétrica e, por esse motivo, o fornecimento de energia tem sido colocado em risco frente ao atual cenário de escassez hidroenergética. A título elucidativo, em todo o território brasileiro, a

⁷⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

⁷¹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, p.797.

⁷² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 23, VI.

⁷³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 225.

⁷⁴ Em que pese a CF/88 não estabeleça artigos expressos que determinem a utilização dos tributos para fins extrafiscais, há neles um implícito reconhecimento da faculdade que o Estado tem de utilizá-los (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, p.798).

⁷⁵ Manchete do G1: "Comitê do governo emite alerta de 'risco hídrico' e tenta evitar racionamento de energia", disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/blog/ana-flor/post/2021/05/28/comite-do-governo-emite-alerta-de-risco-hidrico-e-tenta-evitar-rationamento-de-energia.ghtml>>; "Como seca histórica no Brasil traz risco de inflação e racionamento de energia", disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/05/31/como-seca-historica-no-brasil-traz-risco-de-inflacao-e-rationamento-de-energia.ghtml>>; manchete veiculada pela GloboNews: "Crise hídrica: governo emite alerta pela 1ª vez e cita risco de racionamento de energia", disponível em: <<https://g1.globo.com/globonews/jornal-globonews-edicao-das-16/video/crise-hidrica-governo-emite-alerta-pela-1a-vez-e-cita-risco-de-rationamento-de-energia-9555653.ghtml>> Acesso em: 12/09/2021.

geração de energia hidrelétrica reduziu gradativamente, conforme dados disponibilizados pela instituição Operador Nacional do Sistema Elétrico: de 51.720 mw em agosto de 2011, para 39.160 mw em julho de 2021⁷⁶.

Desse modo, levando em consideração o papel regulador dos tributos para a persecução de finalidades constitucionais, o Recorrido, ao dispor sobre as alíquotas de ICMS, não incorreu em nenhuma inconstitucionalidade, como afirma a parte adversa, posto que visa, ainda que reflexamente, preservar a regularidade do fornecimento da energia elétrica, através da indução de um comportamento consciente de seu consumo.

Excelências, o que tenta a parte adversa é desprestigiar a competência do Recorrido, reservada constitucionalmente, que visa assegurar a regularidade do fornecimento de energia elétrica e a preservação do meio ambiente, utilizando-se da incidência ICMS e outros instrumentos para induzir uma mitigação do desperdício e, por conseguinte, resguardar a demanda hidrelétrica, posto que este é um recurso essencial e finito.

ÂMBITO DE ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO NO CASO

Superadas as discussões acerca do caráter extrafiscal que o ICMS pode adotar, mister ressaltar a ilegitimidade do Poder Judiciário para determinar uma alíquota diferente daquela prevista em Lei, sob pena deste atuar como legislador positivo.

A Recorrente, ao formular sua tese de aplicação da seletividade pela essencialidade ao ICMS, almeja a fixação da alíquota zero ou, subsidiariamente, a de 7% pelo Poder Judiciário, o que consagraria uma desoneração ou, em medida, um benefício fiscal⁷⁷.

Tais pedidos vão diretamente de encontro ao âmbito de atuação do Judiciário, posto que, se forem providos, esta Corte estará editando um ato

⁷⁶ Disponível em <http://www.ons.org.br/Paginas/resultados-da-operacao/historico-da-operacao/geracao_energia.aspx>. Acesso em: 12/08/2021.

⁷⁷ "Verdadeiros favores fiscais, sem contrapartida a ser realizada pelo destinatário" (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 1.054).

legislativo, na medida em que os aspectos formais da hipótese de incidência tributária devem, necessariamente, serem previstos em Lei, competência exclusiva do legislador.

Federalismo, separação dos poderes e autonomia dos entes federativos

Na presente demanda, também se discute sobre um dos alicerces do Estado Democrático de Direito: o federalismo.

Assim como a separação de poderes e os direitos fundamentais, este representa verdadeiro sustentáculo do nosso sistema de governo pátrio, possuindo a precípua função de resguardar a autonomia dos entes na esfera legislativa, administrativa e orçamentária, consagrando-se como a essência do Estado Federal, salvaguardado pela CF/88⁷⁸.

O princípio da separação dos poderes possui seu fundamento na ideia de descentralização, se materializando como verdadeiro arcabouço do Estado Moderno e, sem dúvidas, um dos princípios constitucionais de maior prestígio da idade liberal⁷⁹. Neste ponto, com o advento da CF/88, tanto a distribuição de competência administrativa quanto legislativa foram, no federalismo brasileiro, estabelecidas conforme o princípio da predominância do interesse⁸⁰.

Para que seja possível desenvolver uma autonomia política plena, faz-se necessário deter-se de uma autonomia financeira, sendo estas indissociáveis⁸¹. Excelências, o próprio texto constitucional prevê uma inflexível repartição de

⁷⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, p. 147.

⁷⁹ BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 137.

⁸⁰ De acordo com esse princípio, caberiam à União as matérias de predominante interesse geral e nacional, aos Estados caberiam os interesses regionais, e aos Municípios caberiam os interesses locais (SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 418).

⁸¹ Nesse sentido: "Dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos, sendo indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal" (DALLARI, Dalmo de Abreu. "Competências municipais", in Estudos de Direito Público - Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo 4/7, 1983).

competência tributária entre os entes federados⁸², estabelecendo instrumentos indispensáveis para a obtenção de receitas, essenciais para a consecução dos encargos atribuídos pelo texto constitucional.

Nesse sentido, o Recorrido, no âmbito de sua competência, estabeleceu coerentemente uma política fiscal, levando em consideração as suas especificidades regionais⁸³, especialmente no que tange ao ICMS e às alíquotas incidentes no consumo da energia elétrica, sendo clarividente que tal tributo se configura, para os Estados e Distrito Federal, como um importante instrumento de consecução de receitas, representando um importante fator na materialização da autonomia financeira e, conseqüentemente, da autonomia política.

Logo, a atuação do Poder Judiciário, *in casu*, deve ser analisada em harmonia com os fundamentos basilares da CF/88, que regem os atos jurídicos em terras pátrias. Nesse viés, *"é importante verificar os limites impostos, também pelo princípio da separação dos poderes"*, especialmente no Estado Democrático de Direito, sempre refletindo sobre *"até onde pode ir o Poder Judiciário enquanto instância garantidora dos direitos fundamentais"*⁸⁴.

Portanto, ao Judiciário é reservada *"apenas a competência de aplicar a norma tributária ao caso concreto, sendo-lhe vedada a fixação de alíquotas, ainda que sob o argumento de aplicação da igualdade"*⁸⁵, sob pena de estar elaborando política fiscal eviando gravemente o federalismo e o princípio da separação dos poderes.

Nesta mesma linha de análise, também não cabe ao órgão julgador definir o que é essencial ou não para definição de alíquota, pois o princípio da legalidade é claro ao dispor que *"todos os elementos essenciais do tributo"* (a alíquota é um

⁸² Cumpre destacar que o constituinte estabeleceu um modelo binário de consecução de receitas pelos entes da federação, prevendo a competência fixa e a repartição de parte das receitas angariadas pela tributação.

⁸³ Aplicação do Princípio da predominância do interesse.

⁸⁴ CLÈVE, Clèmerson Merlin. Desafio da efetividade dos direitos fundamentais sociais. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, v. 3, 2003.

⁸⁵ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Interesse Público – IP ano 19, n. 104. Belo Horizonte, 2017, p. 136.

deles)⁸⁶ devem ser disciplinados, necessariamente, por Lei, sob pena de não atender os requisitos estabelecidos pelo princípio.

Em outros termos, resta configurado o regular exercício de competência, dentro dos limites estabelecidos pela CF/88⁸⁷. Em suma, a medida pretendida no caso representaria claramente uma invasão de competência, o que consagraria esta Corte como um verdadeiro legislador positivo, principalmente por não possuir representação democrática.

Vedação da atuação do Poder Judiciário como legislador positivo

Não obstante as ressalvas apresentadas, é certo que o Poder Judiciário pode ser concebido como um "*poder contramajoritário*", atuando como "*uma espécie de delegado do Poder Constituinte para a defesa da Constituição e, especialmente, dos direitos fundamentais*"⁸⁸.

O próprio STF⁸⁹ já sustentou anteriormente que não seria possível alterar a discricionariedade de modificar o sentido inequívoco da norma por via de declaração de inconstitucionalidade, "*devendo atuar como legislador negativo, não como legislador positivo*".

O pedido da Recorrente pretende a redução da alíquota a zero ou, subsidiariamente, a 7%. Ora, trata-se de pedido impossível, porquanto padece de fundamentos legítimos, hajavista a pretensão de que o Judiciário confronte seus próprios entendimentos já pacificados e altere o conteúdo da norma tributária⁹⁰.

Portanto, respeitosamente, se esta E. Corte redefinir a alíquota e aplicar outra que não foi estabelecida em Lei para comercialização de energia elétrica, estará

⁸⁶ A guisa de exemplo, a quantificação de um tributo é determinada pela base de cálculo e pela alíquota. Ou seja, pertinente ao caso concreto (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, p. 284).

⁸⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 155, §2º.

⁸⁸ CLÈVE, Clèmerson Merlin, Desafio da efetividade dos direitos fundamentais sociais. Revista da Academia brasileira de direito constitucional, v. 3, 2003.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento (AI) 151.855AgR, Rel. Min. Paulo Brossard. DJU, p. 33205, 02 dez. 94.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC) 868, Rel. Moreira Alves. DJU, 18 jun. 93.

materializando uma medida de desoneração tributária, representando patente ofensa ao art. 150, §6º da CF/88⁹¹, o qual exige Lei específica para tanto.

Para corroborar tal argumentação, faz-se necessário trazer à baila precedentes que afastam uma atuação positiva do Judiciário. Este E. STF, em sede da ADI nº 732/RJ⁹², entendeu que a sua função em controle de constitucionalidade é de legislador negativo, ou seja, *"excluir atos incompatíveis com o texto da Constituição do ordenamento estatal"*, até porque *"não cabe ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo"*⁹³. Ainda, o Judiciário *"não pode declarar inconstitucionalidade parcial, que mude o sentido e o alcance da norma impugnada"*, pois, se o fizesse, *"transformaria-se em legislador positivo, apenas sendo permitido agir como legislador negativo"*⁹⁴.

Na mesma linha, a implementação da seletividade tributária, bem como o estabelecimento de políticas fiscais e a definição de bens/serviços essenciais ou não, é competência do Poder Legislativo e Executivo, haja vista o interesse social, restando impossibilidade de controle pelo Poder Judiciário, pois envolve *"juízo de conveniência e oportunidade"*⁹⁵.

Diante do exposto, percebe-se que a jurisprudência desta própria E. Corte caminha no sentido de que o Poder Judiciário extrapolaria seus limites de atuação caso entenda como procedentes os pedidos da Recorrente.

⁹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Art. 150. [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição. Tal dispositivo serve ao propósito de conferir previsibilidade, transparência e equilíbrio das finanças públicas, especialmente por se tratar do ICMS, tributo importantíssimo aos cofres Estaduais.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC) 732/RJ, Rel. Celso de Mello, DJU, 21 ago. 92.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 322348/SC, Rel. Celso de Mello. DJU 06 dez. 02.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC) 868/D.F, Rel. Moreira Alves. DJU 18 jun. 93. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI- AgR-ED 515168/MG, Rel. Min. Cezar Peluso. DJU 21.10.05; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 896/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 03.11.93; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 196590/AL, Rel. Min. Moreira Alves. DJU 16.04.96.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 188591/SP. Rel. Moreira Alves. DJU 27 jun. 95.

IMPACTOS ECONÔMICOS DE EVENTUAL PROCEDÊNCIA

Por fim - e não tão menos importante -, é necessário que esta Suprema Corte se atente aos efeitos que a decisão poderá causar aos contribuintes e em especial aos entes federados. A tributação é a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal e o principal custeio das atividades por eles providas⁹⁶, como saúde, segurança pública, educação, meio ambiente dentre outros, ao passo que uma decisão proferida poderá causar graves efeitos fiscais e arrecadatários ao Recorrido⁹⁷.

Em suma, o provimento do recurso e o reconhecimento à alíquota diferenciada daquela estipulada em Lei causará impactos severos na arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, haja vista tratar-se de processo com repercussão geral reconhecida que poderá gerar um risco fiscal para toda a federação e uma crise financeira generalizada⁹⁸.

Nesse sentido, o risco fiscal colide frontalmente com o princípio da tripartição e da autonomia⁹⁹, qualidade intrínseca do Estado Federativo, porquanto é necessária segurança jurídica¹⁰⁰ para que seja possível resguardar a previsibilidade sobre as finanças e a realocação de verbas para consecução de finalidades constitucionais.

Nesta mesma seara, há que se considerar que a CF/88 municiou os Estados e o Distrito Federal com instrumentos arrecadatários¹⁰¹, visando possibilitar o

⁹⁶ Sobre o assunto, NABAIS apregoa que "o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos" é denominado Estado Fiscal ou Estado tributário (NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 191-192).

⁹⁷ O ICMS consiste na principal fonte de recursos dos Estados e do Distrito Federal, representando cerca de 7% de todo o PIB nacional (ELLERY JUNIOR, Roberto; NASCIMENTO JÚNIOR, Antônio. Análise do ICMS e a questão federativa; Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos; Organizador: Adolfo Sachsida – Brasília: Ipea, 2017, p. 11).

⁹⁸ "Estima-se que a tributação do ICMS energia/comunicação, com observância de alíquota básica como pretende o contribuinte recorrente importaria em perda real de arrecadação para os Estados da federação na ordem de quase R\$-27 bilhões de reais por ano," (Memoriais e Nota conjunta dos Estados da Federação e o Distrito Federal e o COMSEFAZ apresentado no RE 714.139/SC).

⁹⁹ A autonomia dos entes federados só é possível através da capacidade de autorregulação, auto-organização, autoadministração e autolegislação, delimitada pelas competências outorgadas através do texto constitucional.

¹⁰⁰ Princípio da anterioridade e da nonagesimal, os quais promovem o direito à previsibilidade dos tributos, tanto para os contribuintes como para o Fisco.

¹⁰¹ Destaque para o ICMS que representa grande fatia da arrecadação dos Estados brasileiros. À guisa de exemplo, o Estado de São Paulo tem no ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações 30% do

exercício das competências e assegurar a autonomia administrativa, financeira e legislativa. O receio destes- e igualmente dos Municípios que co-participam das receitas - é patente, tendo em vista que o efeito vinculante causará considerável redução de receita fiscal, representando, como exemplo de outros Estados da Federação, em termos gerais de receita, perda de 9,84% para o Estado do Paraná, 9,67% para o Estado de Goiás e 9,21% para o Estado da Paraíba, sem prejuízo de outros¹⁰².

A hermenêutica consequencialista, prevista no art. 20 da LINDB¹⁰³, indica que o Poder Judiciário deve sempre se ater aos efeitos que uma decisão procedente pode causar, quando essa tiver o condão de representar um prejuízo ao orçamento público¹⁰⁴, em especial no que tange à pretensão da Recorrente. A ponderação de fatores deve ser realizada no caso concreto, buscando manter o equilíbrio da ordem financeira e a continuidade da prestação pública, além da consonância com o dever da efetividade jurisdicional de interesse social e da segurança jurídica.

Não há dúvidas de que o tema padece de um entendimento consolidado por esta E. Corte, mas é necessário realizar um juízo cauteloso sobre a matéria, especialmente quando o pedido almeja reduzir a alíquota a zero ou, subsidiariamente, a 7%, percentual abaixo daquele destinado às operações gerais (18%). A procedência dos pedidos representará uma desoneração e, por esse motivo, o impacto causará desequilíbrio no federalismo fiscal.

Para que a prestação de serviços públicos essenciais não sofra interrupções, será inevitável uma compensação da carga tributária, sendo necessário onerar outras operações, bens, produtos e serviços.

Além disso, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma tributária *in casu*, é dever do órgão julgador atentar-se para o efeito que causará em

total de sua arrecadação tributária." (Memoriais e Nota conjunta dos Estados da Federação e o Distrito Federal e o COMSEFAZ apresentado no RE 714.139/SC).

¹⁰² Ibidem.

¹⁰³ BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Art. 20º. "Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão." Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm> Acesso em: 15/09/2021, às 22:48

¹⁰⁴ Ibidem.

relação aos contribuintes que efetuaram o pagamento do tributo, bem como da consequente possibilidade de repetir o indébito tributário. Em suma, os Estados e o Distrito Federal perderiam, na arrecadação e com eventual repetição do indébito, via de regra, um montante relativo a 05 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento, o que traduziria números estratosféricos.

Em suma, se declarada a inconstitucionalidade das alíquotas, o que não se espera no caso concreto, a modulação dos efeitos deve ser assegurada por esta E. Corte, nos termos da legislação pátria¹⁰⁵⁻¹⁰⁶, devendo-se atribuir eficácia *ex nunc*, o que decorre de uma lógica natural do juízo de ponderação¹⁰⁷ e cabe perfeitamente nesta lide¹⁰⁸.

CONCLUSÃO

Diante de toda a argumentação despendida ao longo de todos os tópicos dos presentes Memoriais, é possível concluir que o Recorrido, nos limites de sua competência e utilizando-se de seus poderes discricionários constitucionalmente outorgados, decidiu adotar a seletividade na fixação das alíquotas de ICMS em seu território, utilizando, além da essencialidade, uma série de critérios de importantíssima observância para a diferenciação, como, por exemplo, os da igualdade, da justiça fiscal e da capacidade contributiva.

¹⁰⁵ Possibilidade prevista em: BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.; BRASIL. Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999, art. 11.

¹⁰⁶ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 927 [...] § 3º § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 197917-8/SP.

¹⁰⁸ O STF poderá atribuir eficácia *ex nunc* quando "(i) estejam em jogo razões de "segurança jurídica"; ou (iiº) motivos de excepcional interesse social; e (iiiº) seja por meio do voto da maioria de dois terços de seus membros. Os dois primeiros requisitos são alternativos (disjuntor incluyente: "ou") e o terceiro é cumulativo (conjuntor: "e")." (SALUM, Vinicius Dourado Loula. A REGRA-MATRIZ DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS (RMME) NA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. RDT Atual, n. 46, p. 461-484, 2020).

Nesse sentido, verifica-se que os percentuais estabelecidos para o imposto em questão, envolvendo a comercialização de energia elétrica, estão totalmente de acordo com todos os ditames legais e constitucionais, bem como traduzem uma atuação nobre na busca pela consagração de princípios gerais e tributários tão importantes e necessários, sempre perseguindo o bem comum.

Não obstante, a fixação da alíquota de 25% para a energia elétrica vai ao encontro da necessidade de estímulo da redução de seu consumo, tendo em vista a imprescindibilidade de proteger o meio ambiente dos impactos causados pela sua utilização demasiada, o que configura um caráter extrafiscal do imposto em questão, o qual é totalmente legítimo.

Logo, todas as insurgências da Recorrente feitas desde as instâncias ordinárias, e que são repetidas agora perante esta Suprema Corte, não merecem prosperar por dois motivos: (i) por não haver e não ter sido comprovada nenhuma violação a qualquer dispositivo da Carta Magna de 1988, sejam regras ou princípios, por parte do Recorrido; e (ii) pela limitação de atuação do Poder Judiciário como definidor de alíquotas de um imposto estadual, sob pena de invadir a competência dos Estados e Distrito Federal.

PEDIDOS FINAIS

Portanto, diante de todas as razões aqui expostas, requer-se:

a) O não provimento do presente Recurso Extraordinário em todos os seus termos e, conseqüentemente, o reconhecimento da total constitucionalidade da alíquota de ICMS incidente sobre as operações de comercialização de energia elétrica fixada pelo Recorrido em seu território e à qual a Recorrente está submetida (25%), mantendo-a intocada;

b) Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins argumentativos, a redução da alíquota de 25% deve ser ao patamar máximo de 18%, a mesma prevista para a circulação de mercadorias em geral (alíquota-base), tendo em vista as limitações de atuação do Poder Judiciário no caso em questão;

c) Por fim, na remotíssima hipótese de provimento deste presente Recurso, a qual se considera apenas por amor ao debate, a modulação dos efeitos da decisão final, para que ela deva ser observada apenas daqui para frente (*ex nunc*) ou após um determinado prazo futuro a ser estabelecido, em respeito ao planejamento arrecadatório e administrativo do Recorrido, tendo em vista o fortíssimo impacto que esta acarretaria aos seus cofres caso gere efeitos imediatos.

Nestes termos, pede deferimento.

Local, data. Procurador(a) OAB/XX XXX.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, n. 39, 2018.

ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. Revista Direito Tributário Atual nº 39, 2018.

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

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.

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

BAINY, Alexandre Feliciano. A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. Limitações Constitucionais ao Poder Tributar. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 57 (DTR), 2004.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 15/09/2021, às 20:39.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Brasília, 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 15/09/2021, às 20:45.

_____. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 15/09/2021, às 20:19.

_____. Decreto-Lei nº 4.657. Rio de Janeiro, 4 de setembro de 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm> Acesso em: 15/09/2021, às 22:48.

_____. Lei nº 9.868. Brasília, 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm> Acesso em 15/09/2021, às 20:47

_____. Lei nº 9.882. Brasília, 3 de dezembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm> Acesso em: 15/09/2021, às 20:48.

_____. Lei nº 13.105. Brasília, 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em: 15/09/2021, às 21:48.

_____. DISTRITO FEDERAL. Conselho Especial do TJDF, MS nº 2003.002007152-0, Rel. Des. Lécio Resende, j. 9/12/2003.

_____. MINAS GERAIS. TJMG, Proc. nº 1.0024.05.747359-7/001(1), Rel. Armando Freire, j. 16/05/2006, DJ 09/06/2006.

_____. MINAS GERAIS. TJMG, Proc. nº 1.0024.05.746963-7/001, Rel. Vanessa Verdolim Hudson Andrade, j. 04/07/2006, DJ 21/07/2006.

_____. PARANÁ. TJPR, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 361.014-2, Rel. Des. Ruy Cunha Sobrinho, j. 11/12/2006, DJ 7.277.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tema nº 745, *Leading Case*: RE nº 714.139/SC, Relator: Min. Marco Aurélio.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RMS nº 28.227/GO, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em: 24.03.2009, DJe: 20 abr. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. Agravo no Recurso Extraordinário nº.695632, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 28/08/2012.

_____. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. Recurso Extraordinário (RE) 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento (AI) 151.855AgR, Rel. Min.Paulo Brossard. DJU, p. 33205, 02 dez. 94.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC)732/RJ, Rel. Celso de Mello, DJU, 21 ago. 92.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC) 868,Rel. Moreira Alves. DJU, 18 jun. 93.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC)868/D.F, Rel. Moreira Alves. DJU 18 jun. 93.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI- AgR-ED 515168/MG, Rel. Min. Cezar Peluso.DJU 21.10.05.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 896/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJU03.11.93.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 196590/AL, Rel. Min. Moreira Alves. DJU16.04.96.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 188591/SP. Rel. MoreiraAlves. DJU 27 jun. 95.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 197917-8/SP.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2015.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 6ª ed. Rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Interesse Público – IP ano 19, n. 104. Belo Horizonte, 2017.

CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. A Seletividade Do Icms Incidente Sobre O Fornecimento De Energia E Serviço De Comunicação. Revista Dialética de Direito Tributário-RDDT, São Paulo, n. 239, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

_____. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário. 9ª ed. rev. ampliada. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

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

CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental - Um estudo de caso do setor de energia elétrica. Fórum de Direito Urbano e Ambiental, Belo Horizonte, ano 14, nº 81, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, 2007.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993.

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; DE FARIA, Edimur Ferreira. O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil. Revista da Faculdade de Direito UFPR, v. 65, n. 3, 2021.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 115, 2014.

LEÃO, Martha Toribio. Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 27ª edição, Malheiros, São Paulo, 2006.

_____. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. Revista Dialética de Direito Tributário nº 155. São Paulo: Dialética, 2008.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias v. 18. São Paulo, 1993.

MARTINS, Marianne Rios. Os Limites da Atuação do Poder Judiciário Como Legislador Positivo para efetivar direitos humanos de 2ª Dimensão. 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. Saraiva Educação SA, 2020.

_____. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2003.

PINTO, Francisco Jarlan Anderson Silva de Lima. O princípio da seletividade em função da essencialidade: alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica, 2019.

SALUM, Vinicius Dourado Loula. A Regra-matriz De Modulação Dos Efeitos (Rmme) Na Decisão De Inconstitucionalidade Em Matéria Tributária. RDT Atual, n. 46, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

_____. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Editora Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais De Icms E Seletividade Ambiental. RDT Atual, n. 45, 2020.

SILVA, Rafael Vega Possebon da et al. A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988, 2015.

SOUZA, James J.; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental, 2010.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. Controle da Seletividade com Finalidade Extrafiscal na Jurisprudência do STF. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, 2019.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

<<https://www.dicio.com.br/poder/>> Acesso em: 12/09/2021.

<https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-153/topico-510/Resenha%20Mensal%2020Janeiro%202020_v4.pdf> Acesso em: 12/09/2021.

<<https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-160/topico-168/EPEFactSheetAnuario.pdf>> Acesso em: 12/09/2021.

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755050630&prcID=4307031#>> Acesso em 14/09/2021.

<http://www.ons.org.br/Paginas/resultados-da-operacao/historico-da-operacao/geracao_energia.aspx>. Acesso em: 12/08/2021.

<<https://g1.globo.com/economia/blog/ana-flor/post/2021/05/28/comite-do-governo-emite-alerta-de-risco-hidrico-e-tenta-evitar-acionamento-de-energia.ghtml>> Acesso em: 12/08/2021.

<<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/05/31/como-seca-historica-no-brasil-traz-risco-de-inflacao-e-acionamento-de-energia.ghtml>> Acesso em: 12/09/2021.

<<https://g1.globo.com/globonews/jornal-globonews-edicao-das-16/video/crise-hidrica-governo-emite-alerta-pela-1a-vez-e-cita-risco-de-acionamento-de-energia-9555653.ghtml>> Acesso em: 12/09/2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 512

FAZENDA

Ananda Raia Cabreira

André Felipe Milani

Thais da Silva Guimarães

Vinicius Cabral e Silva

EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Autos Recurso Extraordinário nº XXXXXXXX

Recorrente: **SOUTO BORGES LTDA.**

Recorrido: **ESTADO**

ESTADO, pessoa jurídica de direito público, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seus procuradores que abaixo subscrevem, apresentar **MEMORIAIS DE JULGAMENTO**, tendo em vista a inclusão do presente feito na pauta de julgamento, pelas razões a seguir versadas.

1. DOS FATOS

A empresa SOUTO BORGES LTDA., ora recorrente, é concessionária¹ que possui contrato com o Estado para a distribuição de energia elétrica a consumidores cativos².

A referida empresa está submetida, de acordo com a legislação vigente, à alíquota de 25% do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS sobre sua atividade de comercialização de energia elétrica, esta alíquota é reduzida para 12% quando a comercialização é realizada a consumidores residenciais com consumo de até 150 kWh e para produtoras cooperativas rurais, até o limite de 500 kWh.

¹ Conforme a Lei 8.987/95, a **concessão de serviço público** se refere à "delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência ou diálogo competitivo, a pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado". (Lei 8.987/95. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em: 03 jul. 2021).

² De acordo com a ANEEL, **consumidor cativo** é o "consumidor ao qual só é permitido comprar energia da distribuidora detentora da concessão ou permissão na área onde se localizam as instalações do acessante, e, por isso, não participa do mercado livre e é atendido sob condições reguladas". (ANEEL. **Consumidor Cativo**. Disponível em: https://www.aneel.gov.br/busca?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=/asset_publisher/view_content&_101_returnToFullPageURL=/web/guest/busca&_101_assetEntryId=15046283&_101_type=content&_101_groupId=656835&_101_urlTitle=consumidor-cativo&inheritRedirect=true. Acesso em: 03 jul. 2021)

A Tabela I abaixo resume as alíquotas de ICMS determinadas pela legislação estadual, que variam entre 0% e 25%, dependendo da mercadoria ou serviço:

Tabela I - Alíquotas Internas - ICMS do ESTADO	
ALÍQUOTA	OBJETO DA TRIBUTAÇÃO
25%	Energia elétrica – regra geral
22%	Itens de luxo
18%	Mercadorias - regra geral
12%	Energia elétrica - consumidores residenciais até 150 KWh e produtoras cooperativas rurais, até 500 KWh.
7%	Mercadorias - especialmente úteis (ex.: eletrodomésticos, computadores)
0% ³	Alimentação, medicamentos e vestuário

Em que pese a seletividade adotada na legislação estadual, a empresa sustenta que a assimetria das alíquotas supracitadas somente seria justificável em função da essencialidade⁴ das mercadorias e serviços, e que a atividade que desempenha, de comercialização de energia, seria essencial, por ser meio para as demais atividades.

³ De acordo com Paulsen, a **alíquota zero** “corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem nenhuma expressão econômica. Zero ponto percentual sobre qualquer base resultará sempre em zero. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido”. Se difere da **imunidade**, que é encontrada na Constituição, e proíbe a instituição do tributo em relação a determinadas situações objetivas ou subjetivas descritas na norma. É diferente da **não incidência**, que é a ausência de previsão do fato na norma jurídica tributária. Também diverge da **isenção**, que pressupõe o afastamento dos efeitos da incidência prevista na norma, há a exclusão do crédito tributário, a obrigação surge, mas o sujeito ativo é dispensado de sua apuração e cumprimento. (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020 p.44.)

⁴ A **seletividade**, conforme Paulsen, é uma das formas pelas quais se aplica o princípio da capacidade contributiva e um subprincípio deste. Como critério para a determinação da seletividade, se utiliza a **essencialidade** dos produtos, mercadorias ou serviços. Por outro lado, Canazaro (apud PAULSEN, 2020, p. 102), entende a essencialidade como um subprincípio da igualdade, atuando na promoção desta, distribuindo o “ônus nos impostos sobre o consumo”. (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020 p.102.)

Sabe-se, de antemão, que o contribuinte do ICMS, neste caso, a empresa Recorrente, repassa este imposto para o consumidor, juntamente com o valor da energia consumida, formando o preço final a ser pago. Sendo assim, a Recorrente é apenas a intermediária na relação entre o consumidor final, que é o contribuinte de fato, e o Estado, que cumpre seu papel fiscal constitucionalmente previsto, exercendo as funções e atividades necessárias para zelar e fazer cumprir as garantias fundamentais. Isto é, o valor do ICMS destacado em nota fiscal de energia elétrica é repassado ao consumidor, não fazendo parte dos custos ou despesas inerentes à operação de distribuição de energia elétrica.

A recorrente defende que a alíquota a que está submetida é superior à alíquota geral (18%) e superior à alíquota aplicável a itens luxuosos e, em virtude da essencialidade da mercadoria comercializada, deveria estar submetida à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais, ou, no mínimo, à alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis.

Conforme o ANEXO I (tabela de ICMS sobre operações de energia elétrica por estado), parte integrante deste memorial, se verifica que as alíquotas praticadas pelo Recorrido está dentro das médias nacionais para energia elétrica e no nível médio de alíquotas estabelecidas para a alimentação e para mercadorias especialmente úteis, conformando o princípio da seletividade das suas alíquotas, conforme se demonstra, de forma resumida, a seguir:

Tabela II - Alíquotas Médias	
ALÍQUOTA MÉDIA DOS ESTADOS + DF	OBJETO DA TRIBUTAÇÃO
24,91%	Energia elétrica – regra geral
17,55%	Mercadorias - regra geral
11,88%	Alimentação

No entanto, a recorrente, inconformada com a tributação, ingressou com ação declaratória positiva⁵, em que requer o reenquadramento da alíquota de ICMS, pleiteando por inadequada a alíquota aplicada a sua atividade.

Não obstante as instâncias inferiores terem, devidamente, julgado improcedente o pedido, a recorrente ingressou com o presente recurso extraordinário, em que foi reconhecida a repercussão geral e encontra-se pautado para julgamento entre os dias 04/11/2021 a 05/11/2021.

2. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

Como narrado, a fim de defender o desprovemento do referido recurso, e a manutenção do acórdão recorrido com a consequente declaração de **constitucionalidade da alíquota do tributo**, pretende-se aqui, então, demonstrar, com fulcro na Constituição Federal, de forma nítida, que a referida alíquota é constitucional.

2.1 O ICMS E A SELETIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O ICMS é imposto estadual e tem sua previsão no art. 155, II da CF/88. A Carta Magna atribui a competência tributária, e cada ente federativo a exerce da forma mais adequada a sua realidade, dentro dos limites constitucionais e das leis que estabelecem as normas gerais em matéria tributária, no caso do ICMS, a Lei Complementar nº 87 de 1996 - Lei Kandir.

2.1.1 Regra vs. Princípio

A distinção tradicional entre os conceitos de regras e princípios é protagonizada por Robert Alexy e Ronald Dworkin que separam de forma

⁵De acordo com Didier Jr., "na **ação declaratória positiva**, o autor afirma a existência de uma situação jurídica, que deve ser especificada, e, concomitantemente, a existência de uma dúvida sobre esta mesma situação jurídica". (DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 19ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 332)

qualitativa as normas.

Silva⁶ cita que, para Dworkin, as regras possuem apenas a dimensão da validade, ou valem e são aplicadas, ou não valem e não são aplicadas, já os princípios possuem a dimensão do peso, caso que prevalece o princípio mais importante e os outros, não predominantes, continuam a valer, mas não são decisivos no determinado caso concreto.

Já Alexy⁷ estabelece que as regras expressam direitos e deveres definitivos, se ela é válida deve ser aplicada exatamente conforme prescrita. Com relação aos princípios, o jurista defende por sua aplicação na maior medida possível, por isso os considera "mandamentos de otimização", caso haja colisão de princípios, deve haver ponderação e harmonização, para que se atinja um resultado ótimo.

Nesse contexto, os princípios se revelam como direitos e deveres *prima facie* e preliminares, já que dependem das possibilidades fáticas e normativas e não são definitivos ao possibilitar serem limitados após a ponderação com princípios colidentes.

Por outro lado, Ávila⁸ defende a diferença dos conceitos pelo seu grau de abstração, entende que ambos devem passar por um processo interpretativo. O autor entende que as normas (que são constantemente divididas entre princípios e regras) são "os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos", são o resultado da interpretação pelos aplicadores do direito do que está disposto nos textos. No entanto, o intérprete constrói e reconstrói os sentidos das normas conforme suas convicções e seu momento fático, por isso, o autor defende que não é possível fazer uma distinção fechada dos dispositivos quanto a serem regras ou princípios.

Tendo claro, então, a partir do exposto, que a diferenciação entre regras e princípios se dá pelo grau de abstração empregado, se aduz que as regras são

⁶ SILVA, Luis Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, n. 1, jan/jun 2003, p. 607-630, 2003. Disponível em: https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf. Acesso em: 18 jul. 2021. p. 609-611.

⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 501.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 23 - 35.

comandos fechados com formulações objetivas, já os princípios são comandos orientadores que refletem quais as diretivas que devem ser observadas.

No caso em análise, se examina a previsão do legislador constitucional quanto à facultatividade da seletividade em função da essencialidade sobre o ICMS, e, ao fazer o cotejamento com as definições de princípios e regras, se chega à conclusão de que se trata de um princípio, já que orienta a aplicação do dispositivo ao legislador infraconstitucional. O Estado, em respeito ao comando constitucional, de fato, implementou a seletividade como comando de otimização, através da eleição de alíquotas de 12% quando a comercialização for realizada a consumidores residenciais com consumo de até 150 kWh e para produtoras cooperativas rurais, até o limite de 500 kWh.

As demais alíquotas não excepcionam o princípio que foi devidamente cumprido, mas realizam na medida do possível o valor constitucional da isonomia e da capacidade contributiva, pois tratam com desigualdade aqueles que consomem desigualmente e tributam mais aqueles que demonstram maior riqueza.

2.1.2 Facultatividade da seletividade

A CF/88 expõe no art. 155, § 2º, III, que o ICMS **poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Nesse caso, o legislador ordinário optou por considerar a essencialidade uma faculdade legislativa. Caso quisesse que fosse uma obrigatoriedade, o redigiria assim como o fez no inciso I do mesmo artigo, que foi incisivo no sentido de que o ICMS "será não-cumulativo", ou como o fez com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no art. 153, § 3º, I, ao afirmar que este imposto "será seletivo, em função da essencialidade do produto"⁹.

⁹ Neste sentido, Kiyoshi Harada defende que "A inversão do significado etimológico da palavra "poderá" que não se confunde com a palavra "será" que está empregada com relação à tributação pelo IPI (art. 153, § 3.º, I, da CF (LGL\1988\3)). Este deverá ser seletivo, aquele poderá ser seletivo. São duas realidades distintas, conforme prescrição da Constituição Federal (LGL\1988\3)." in: ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. São Paulo: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. 2014. v.115. p. 208.

De forma comparativa, o IPI é um imposto, de competência da União, com cunho de extrafiscalidade por natureza, isto é, além da finalidade arrecadatória, tem fins de estimular ou desestimular condutas.

Ou seja, nota-se claramente no texto constitucional a diferença do objetivo do constituinte ao elaborar o texto quando, em cada tributo, aplicou termos linguísticos distintos para que ficasse claro o propósito que se pretendia alcançar: “será” para o IPI; “poderá” para o ICMS.

Sendo assim, ficou facultado ao poder legislativo estadual, através do seu poder discricionário, elaborar o meio de realização da seletividade em função da essencialidade na legislação estadual.

A seletividade, conforme Bairy¹⁰, significa classificar e distinguir “determinados objetos em razão de um dado critério”. No direito tributário o imposto seletivo é aquele em que o valor devido pelo contribuinte varia para mais ou para menos em função de um critério escolhido pelo legislador. A seletividade pode ser considerada técnica de tributação direcionada a promover a justiça tributária, já que a diferenciação do ônus tributário afeta diretamente os contribuintes.

Carraza¹¹ expõe que o alcance da seletividade do ICMS pode ocorrer pela aplicação de “quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, etc.”.

Assim, em que pese a faculdade, o Estado, ora recorrido, optou por implementar a seletividade, estabelecendo a alíquota de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias especialmente úteis, alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário, dentre outras previstas na lei de ICMS.

Corroborando a escolha legislativa a AC em MS 2009.024277-7 do TJ/SC¹² ao afirmar que “a facultatividade da aplicação do referido critério permite afirmar ser

¹⁰ BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no ICMS**. 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre (RS), 2012. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/56628>. Acesso em: 27 jul. 2021. p. 37.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 324.

¹² TJ-SC - MS: 24277 SC 2009/024277-7, Relator: LUIZ CESAR MEDEIROS, Jul.: 12/04/2010, Terceira Câmara de Direito Público. (grifo nosso)

absolutamente razoável a adoção da seletividade por categoria de consumidor, (...)"(grifo nosso).

Nesse sentido, o comércio de energia elétrica também teve sua alíquota reduzida para 12% quando a comercialização for realizada a consumidores residenciais com consumo até 150 kWh e para produtoras cooperativas rurais, até o limite de 500 kWh, o que não só concretiza a seletividade na incidência do imposto, bem como privilegia a isonomia e capacidade contributiva das relações jurídico-tributárias.

2.1.3 Outros critérios para além da essencialidade

Há de se considerar que a seletividade não é obrigatória para o ICMS, mas que um conteúdo mínimo deve ser observado. Nesse contexto, decidiu o STJ no RMS 28227/GO¹³, ao afirmar que o legislador deve considerar a "***potestividade inerente à expressão 'poderá ser seletivo'***" (grifo nosso), mas deve consentir que há margem mais ampla à sua aplicação. No mesmo sentido seguiu o TJRS na AC 70059908293/RS¹⁴.

De acordo com Canazaro¹⁵, a seletividade em si "não provê conteúdo material à política tributária", ela deve ser conjugada com outros elementos/critérios para que seja concretizada. Para o jurista, "o que importa, efetivamente, não é a diferenciação tributária em si, mas as suas razões, o critério da discriminação e seu escopo". A norma exposta no art. 155, § 2º, III, da CF/88 traz a essencialidade como um dos critérios aplicáveis, no entanto, este não deve ser o único parâmetro para o alcance da justiça tributária.

¹³ STJ - RMS: 28227 GO 2008/023493-3, Relator: Min. HERMAN BENJAMIN, Julg.: 24/03/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Publ.: 20/04/2009.

¹⁴ "O fato de o serviço de energia elétrica ser essencial não impede o legislador dentro da sua liberdade conformadora de fixar em 25% a alíquota para os demais usuários. Os princípios da seletividade e da essencialidade invocados não impõem a limitação pretendida pela parte." TJ-RS - AC: 70059908293 RS, Relatora: Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, Julg.: 26/06/2014, 22ª Câmara Cível, Publ.: 03/07/2014. (grifo nosso)

¹⁵CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 19.

De acordo com Continentino¹⁶, haveria uma ruptura ao considerar que ou se aplica a seletividade ao ICMS ou não se aplica nada, há outros critérios juridicamente previstos que podem fundamentar a imposição de alíquota mais elevada à que se esperaria ou se recomendaria a certas mercadorias ou serviços. Um exemplo é a manutenção do equilíbrio financeiro-orçamentário do Estado, que está limitado constitucionalmente pela justiça fiscal, e que impõe a atenção à capacidade contributiva para a imposição de suas alíquotas.

Leão¹⁷, também defende a utilização de outros critérios ao se realizar o controle de normas tributárias. A autora expõe que o princípio da isonomia realiza o controle na aplicação dos critérios, indica que a capacidade contributiva serve para controlar se o objeto de incidência da norma não afeta o mínimo existencial e não acarreta o confisco, além disso, aduz que:

“a mitigação na aplicação da capacidade contributiva como regra geral de discriminação dos contribuintes só se justifica perante a existência de uma eficácia indutora, que legitime a necessidade de intervenção na ordem vigente e trabalhe, de forma eficaz, para extinguir o cenário de desigualdade que reclama a intervenção política”.

Portanto, a capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º da CF/88, é um dos critérios que devem ser considerados, já que deriva do princípio da igualdade e impõe a aplicação de tal princípio no dimensionamento do ônus tributário.

De acordo com Schoueri¹⁸, a capacidade contributiva é “reflexo, em matéria tributária, dos valores de “solidariedade e justiça”, que constituem objetivos fundamentais da República”. Para Caliendo¹⁹, “o princípio da capacidade contributiva possui natureza essencialmente fiscal” e enseja a distribuição do ônus fiscal pela comunidade, em função da capacidade econômica dos indivíduos.

¹⁶ Ibidem, p. 111.

¹⁷ LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo (SP), 2014. p. 103. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em: 20 jul. 2021.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 281.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 323.

A aplicação exclusiva do critério de essencialidade afastaria a aplicação da capacidade contributiva, princípio conformador do Estado Democrático de Direito. Ao se analisar o ICMS como um imposto precipuamente fiscal, Leão²⁰ aduz que, para estes tributos, a Constituição elegeu como parâmetro de distinção entre os contribuintes a capacidade contributiva.

Nesse contexto, é imperioso que se atente para o princípio de interpretação constitucional que Konrad Hesse²¹ denomina de "princípio da força normativa da constituição", do qual se extrai que, na interpretação dos dispositivos, deve haver a adoção de critérios que possibilitem a atualização das normas constitucionais e que garantam maior eficácia e permanência das normas.

No caso em questão, o Estado, por considerar o ICMS um imposto muito importante à manutenção de suas despesas e pela dificuldade de proceder à individualização dos consumidores para a aplicação da capacidade contributiva (complexidade inerente aos tributos indiretos²²), utilizou-se da instituição de alíquotas diferentes conforme o padrão de consumo dos contribuintes para melhor realizar a justiça fiscal, atendendo ao conteúdo mínimo proposto pela facultatividade da norma e ao princípio da isonomia.

Tal princípio, em sua acepção material, indica que se deve tratar desigualmente os desiguais, na medida das suas desigualdades, e, a contrario sensu, tratar igualmente os iguais, na medida de suas igualdades.

Logo, a aplicação de alíquotas diferenciadas demonstra que o Estado, acertadamente, realizou o princípio da isonomia, ao tratar, horizontalmente, contribuintes que estão no mesmo patamar social, e ao selecionar, verticalmente, contribuintes que devem ser resguardados, por suas particularidades.

²⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo (SP), 2014. p. 70 e 75. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em: 20 jul. 2021.

²¹ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição (Die normative Kraft der Verfassung)**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1991.

²² Tributos indiretos, conforme Costa, são os em que "observa-se o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final". (COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.p. 152.)

Portanto, não há que se falar em inconstitucionalidade da norma da legislação tributária estadual, já que a faculdade da aplicação da seletividade não obsta a existência de outros parâmetros para a melhor eficácia do dispositivo, que, no caso, foi alcançado pela redução tributária ao contribuinte de fato, que está na qualidade de consumidor, e que arca com o ônus da tributação.

2.1.4 A fiscalidade e a extrafiscalidade do imposto

Continentino²³ defende que o ICMS é um imposto fiscal que possui “finalidade e destinação constitucional, preponderantemente arrecadatória”. A arrecadação das receitas do ICMS são realizadas para a manutenção das funções de governo e independem de outros fatores de natureza política ou social.

Para Canazaro²⁴, não há no ordenamento jurídico brasileiro critérios “que possibilitem ao intérprete identificar, simplesmente em razão da espécie ou nomenclatura, o tributo como ferramenta fiscal e/ou como ferramenta extrafiscal”. É necessário, para caracterizar os tributos, que se verifique o fim realizado. Nesse sentido, o tributo fiscal seria motivado pela sua arrecadação gerada aos cofres públicos e o extrafiscal, pela capacidade de orientar ou modificar condutas.

Por outro lado, de acordo com Schoueri²⁵, “todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau”, nesse contexto, todo tributo fiscal pode realizar alguma modificação no comportamento da população, como por exemplo, a diminuição de compra de um determinado produto, por seu ônus no orçamento do contribuinte; e todo tributo extrafiscal também pode afetar a possibilidade financeira de pagamento do tributo por quem arca com seu encargo.

Portanto, o ICMS também presta a realizar efeitos no comportamento da população. Nesse caso, a extrafiscalidade poderia ocorrer com o aumento da carga

²³ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **A Seletividade do ICMS incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, jun. 2007. p. 111.

²⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 47.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 165.

tributária para a inibição do consumo de certas mercadorias, o que seria plenamente aplicável à energia elétrica.

Ao longo da história, é possível observar diversos períodos de problemas hídricos e ambientais que demandam uma ação mais efetiva por parte do Estado, e, diante da atual conjuntura, não pode ser diferente. Com a falta de chuvas, que causa escassez hídrica e ameaça o fornecimento de energia elétrica, a cobrança do ICMS acaba por servir a propósitos como a garantia da continuidade do fornecimento de energia a toda a população e a proteção ao meio ambiente.

Problemas recentes²⁶, como o apagão no Estado do Amapá e o rodízio no fornecimento de água no Estado do Paraná, demonstram que o risco de apagão no país é iminente, comprovando que os recursos hídricos, e, como consequência, a distribuição de energia elétrica, são insumos que precisam ser protegidos pelo Estado.

Conforme Leão²⁷, “o meio ambiente ecologicamente equilibrado é definido como direito de todos, tendo natureza de bem de uso comum do povo, impondo ao Estado e à coletividade o dever de preservação dele para as presentes e futuras gerações”.

Cabe ao Estado atuar como agente preventivo na proteção do meio ambiente. Nesse sentido, Schoueri²⁸ expõe que a tributação para a proteção do meio ambiente “não se limita à internalização de externalidades”, serve também para quando há risco de irreversibilidade, para a preservação em um âmbito global, e para o resguardo do meio ambiente às próximas gerações.

A Recorrida é ciente da importância da energia elétrica, e, por isso, procura garanti-la a todo cidadão e atividade produtiva, de forma a não estimular o seu consumo desenfreado, justamente por ser um item imprescindível.

²⁶ Anexo II.

²⁷ LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo (SP), 2014. p. 52. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em: 20 jul. 2021.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 98.

Desse modo, ao se considerar a energia elétrica como insumo esgotável que provém, principalmente, de recursos hídricos, se verifica plenamente aplicável a alíquota eleita pelo Estado, como forma, também de assegurar que todos tenham acesso ao seu fornecimento.

2.2 A PROPORCIONALIDADE DA ALÍQUOTA

Para garantir que a medida extrafiscal não afronta nenhum outro preceito fundamental, procedemos neste memorial ao exame da proporcionalidade da tributação. O exame da proporcionalidade, conforme Silva²⁹, é compreendido como a aplicação de uma regra “empregada especialmente nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica a restrição de outro ou outros direitos fundamentais”. A aplicação da proporcionalidade passa pelos juízos de adequação, necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito.

Por adequação se entende a utilização de uma medida em que se alcance o resultado pretendido. No caso em questão, a utilização de alíquotas seletivas para a energia elétrica são adequadas conforme o texto constitucional, já que promovem o princípio maior da capacidade contributiva privilegiando quem tenha menor capacidade econômica e, ainda, colabora para a manutenção do suprimento de energia elétrica, evitando o uso excessivo que possa provocar cortes no abastecimento, bem como contribui para a preservação do meio ambiente.

A necessidade se revela na utilização de um instrumento que realize, da melhor forma, o objetivo pretendido e que não possa ser substituído por outra medida que limite, em menor intensidade, o direito fundamental em questão. Com relação ao ICMS sobre a energia elétrica, por se tratar de um imposto precipuamente fiscal, indireto, se verifica necessária a aplicação da seletividade para fomentar o consumo consciente e proteger o meio ambiente.

²⁹ SILVA, Luis Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, abr 2002, p. 23-50, 2002. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12178/113736>. Acesso em: 15 ago. 2021. p. 24

A proporcionalidade em sentido estrito consiste, de acordo com Silva³⁰, no "sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva".

Nesse contexto, se corrobora proporcional em sentido estrito a seletividade das alíquotas da energia elétrica, já que a alíquota de 25% está dentro das médias nacionais de cobrança e a **aplicação de alíquotas mais baixas, de 12% para consumidores residenciais com consumo de até 150 kWh e para produtoras cooperativas rurais com consumo de até 500 kWh, se coaduna com os princípios constitucionais.**

Por fim, se apresenta estudo realizado por meio de simulação³¹ (Anexo III), no qual se revela ser plenamente cabível uma família viver com uma quantidade de energia elétrica mensal até 150 kWh, demonstrando total razoabilidade da tributação aplicada ao consumo de quantidade superior.

Logo, a seletividade das alíquotas da energia elétrica realizada pelo Estado demonstra proporcionalidade, já que é compatível com os princípios constitucionais de solidariedade na distribuição dos custos estatais; da capacidade contributiva, ao atingir com mais intensidade quem tenha maior capacidade econômica; e da isonomia, como será evidenciado no tópico a seguir.

2.3 A NÃO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Alega a recorrente que o Estado ofende a isonomia, entretanto, como se verá no presente tópico, o que se tem, na realidade, é realização do preceito constitucional.

³⁰ SILVA, Luis Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, abr 2002, p. 23-50, 2002. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12178/113736>. Acesso em: 15 ago. 2021. p. 40

³¹ ENEL. **Simulador de Consumo**. Disponível em: <https://enel-rj.simuladordeconsumo.com.br/> Acesso em 28 ago. 2021.

A isonomia é princípio fundamental previsto no caput³² do art. 5º e no art. 150, II³³ da Carta Magna, como princípio conformador do Estado Democrático de Direito. Tem-se a igualdade perante a lei, ou igualdade formal, que pressupõe a sujeição de todos à lei. E a igualdade na lei, ou igualdade material, que possui como destinatário o legislador e o seu aplicador, que presume que todos serão tratados igualmente pelas leis, sem privilégios ou discriminações.

A isonomia material pode ser conceituada pela máxima “quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam”³⁴. No entanto, as desigualdades suscitadas devem ser fundamentadas. Para Mello³⁵, a correção de uma regra que determina a discriminação deve ser analisada conforme a “existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele”.

Portanto, para que a igualdade seja atendida, se deve confrontar o que foi estabelecido como critério desigualador bem como o elemento racional utilizado para a discriminação, que leva ao tratamento jurídico diferente.

Schoueri³⁶ segue no mesmo sentido ao afirmar que o princípio da igualdade somente pode ser aplicado quando “se identifica uma ou mais medidas de comparação”. Para o autor, os princípios seriam as medidas aplicáveis, e a igualdade seria ofendida caso a inobservância a determinados princípios, no caso concreto, fosse injustificadamente afastada.

Nesse sentido, Schoueri³⁷ expõe que:

³² “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)”.

³³ Veda aos entes federativos “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

³⁴ BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Brasília : Senado Federal, Conselho Editorial, 2019. Disponível em:

https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao_aos_mocos_Rui_Barbosa.pdf?sequence=5&isAllowed=y Acesso em: 01 ago. 2021.

³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 31.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 274.

³⁷ *Ibidem*, p. 274.

“sendo pluralista o sistema jurídico, tampouco única será a direção imposta pelas diretrizes constitucionais e legais. Ao contrário, formam eles um conjunto multidirecional, de cujo encontro se haverão de encontrar situações comparáveis.”

Além disso, Mello³⁸ expõe que os parâmetros escolhidos para o *discrímen* devem observar quatro regras, a discriminação deve atingir mais de uma pessoa, que essas pessoas devam ser diferentes entre si, que exista correspondência entre os fatores de *discrímen* e a norma que os preveja e que a *desequiparação* esteja de acordo com os valores constitucionais amparados.

Ao confrontar tais regras com o caso apresentado, se verifica que a *desequiparação* de alíquotas realizada pelo Estado atingiu um número amplo de pessoas, como todas as que gastam até 150 kWh de energia; que as pessoas que sofreram a *desigualação* não são iguais entre si; que o fator de diferenciação estabelecido pela norma é considerado em abstrato, não se aplicando a casos especificamente determinados; e, por fim, que o fator de *discrímen* se correlaciona com princípios constitucionais já supracitados, como o da isonomia e capacidade contributiva e proteção ao meio ambiente.

Logo, o Estado realizou o princípio da isonomia ao submeter as suas alíquotas, além do critério da seletividade, também ao princípio da capacidade contributiva. Além disso, sua *desequiparação* é ampla, atinge um número ímpar de indivíduos que necessitam ser amparados por uma alíquota mais baixa de energia elétrica. Ainda, a seletividade aplicada com relação às alíquotas de energia elétrica (12% a consumidores residenciais com consumo de até 150 kWh e a produtoras cooperativas rurais com consumo de até 500 kWh) se coaduna com os interesses constitucionais de proteção a pessoas de vulnerabilidade social, de proteção à dignidade da pessoa humana, de redução das desigualdades sociais e de promoção do bem de toda a população.

³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 41.

2.4 A SEPARAÇÃO E INDEPENDÊNCIA DOS PODERES (ATIVISMO JUDICIAL)

A Constituição, em seu art. 2º³⁹, acolheu a tripartição de poderes de Montesquieu⁴⁰ para a divisão das funções de atuação do Estado. A divisão ocorre entre o Poder Legislativo, Executivo e Judiciário.

Segundo o mesmo artigo, tais poderes devem ser independentes e harmônicos entre si o que, consoante Canotilho, et al.,⁴¹ implica a repartição de competências próprias e um sistema de “freios e contrapesos” ou de “controles recíprocos”, base do modelo presidencialista de governo.

Esse controle recíproco decorre da aptidão de um Poder interferir no outro, nos limites fixados pela Constituição, mas não possibilita que um Poder atue realizando funções que sejam exclusivas de outro Poder.

A definição das alíquotas internas do ICMS é competência do Poder Legislativo Estadual, que realiza o trâmite legislativo e decide sua incidência de acordo com a realidade de cada local. Ao Poder Judiciário cabe a análise de legalidade ou constitucionalidade de tais leis, mas não cumpre estabelecer alíquota diversa da preestabelecida.

Nesse sentido, já decidiu a Ministra Ellen Gracie, no Recurso Extraordinário 485.290 do Estado de Pernambuco⁴², com o entendimento da impossibilidade de extensão de tratamento tributário diferenciado, previsto em lei, a contribuintes não contemplados no texto legal, por converter o Egrégio em legislador positivo.

Na mesma acepção seguiu o TJ-MG⁴³, em decisão de AC em um caso envolvendo alíquotas aplicáveis aos serviços de telecomunicações, ao expor:

“Não cabe ao Judiciário se imiscuir na esfera da discricionária dos Poderes Legislativo e Executivo na avaliação da política tributária, substituindo-os na adoção de alíquotas que

³⁹ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

⁴⁰ MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

⁴¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 2168.

⁴² STF, Segunda Turma, Rel. Ministra ELLEN GRACIE, RE 485290 AgR, 2010.

⁴³ TJ-MG - AC: 10000170240022001 MG, Rel.: Renato Dresch, Julg.: 20/07/2017, 4ª Câmara Cível, Publ.: 21/07/2017.

melhor atendam ao princípio da seletividade, razão pela qual a análise da alíquota do ICMS sobre os serviços de telecomunicações deve se limitar ao controle de sua legalidade." (grifo nosso).

O Órgão Especial do TJ-PR⁴⁴ também decidiu, em incidente de declaração de inconstitucionalidade, pela não intervenção do Judiciário, conforme segue:

"(...) levando-se em conta a essencialidade do produto ou serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão. Assim, **cabe à Administração Pública, de forma discricionária, escolher, de acordo com a conveniência e oportunidade as questões de natureza política-econômica-social, utilizando-se, caso necessário, do ICMS, tributo com função extrafiscal, de maneira que, sem a demonstração efetiva de desvio de finalidade ou poder na legislação ou ato administrativo, não é possível ao Poder Judiciário intervir nesta questão.**" (grifo nosso).

O TJ-PR também defendeu a discricionariedade das decisões do Poder Legislativo, em sede de AC⁴⁵, ao afirmar que "(...) em face do princípio da separação dos poderes, **impossível é ao Judiciário alterar as alíquotas estabelecidas sem invasão de competência, (...)**". (grifo nosso).

No mesmo sentido seguiram as decisões do RE 405579/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 04.8.2011; cf. AgRg no REsp 1.226.371/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 3.5.2011, DJe 10.5.2011; REsp 1.116.620/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9.8.2010, DJe 25.8.2010; REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.9.2010, DJe 22.9.2010; dentre outras.

Desse modo, restou configurado que a Recorrente deseja obter tratamento tributário diferenciado, não previsto em lei, o que ofenderia o princípio da separação dos poderes. A solicitação do recorrente pelo reenquadramento da alíquota, e não pela inconstitucionalidade do dispositivo, coloca o Poder Judiciário em situação de

⁴⁴ TJ-PR, Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174723-7/01, Órgão Especial, Rel.: Luiz Mateus de Lima, Julg.: 17/11/2006. (grifo nosso)

⁴⁵ TJ-PR Apelação Cível 685.431-1, Rel.: Dulce Maria Cecconi, Julg.: 13/09/2010, 1ª Câmara Cível, Publ.: DJ 473. (grifo nosso)

legislador positivo, o que não pode ser acolhido, face a competência unicamente negativa de tal Poder.

2.4.1 Competência para alteração das alíquotas

Além da inconcebível atuação positiva, se verifica que o Judiciário estará violando a competência estadual para a eleição das alíquotas tributárias.

De acordo com o art. 155, §2º, VI da CF/88:

“salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

As alíquotas interestaduais são, de acordo com o art. 155, §2º, IV, estabelecidas por resolução do Senado Federal que disciplinou a matéria por meio da Resolução nº 22/1989, Resolução nº 13/2012 e Resolução nº 95/1996, conforme tabela III abaixo.

Tabela III - Alíquotas interestaduais	
ALÍQUOTA INTERESTADUAIS	TRIBUTAÇÃO
12%	Regra Geral
7%	Para: N, NE, CO, Estado do ES
4%	Transporte Aéreo
4%	Mercadorias Importadas

A recorrente pugna pela alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais ou, no mínimo, pela alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis.

Mas tal pedido não deve prosperar, já que atingiria diretamente o art. 155, §2º, VI da CF/88, ao estabelecer alíquotas menores às estabelecidas pelo Senado para operações interestaduais e, portanto, configurar benefício fiscal⁴⁶ sem amparo em convênio entre os Estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, violando o inciso XII, alínea "g" do supramencionado artigo⁴⁷.

2.5 O IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO

O ICMS representa aproximadamente 7% do produto interno bruto brasileiro⁴⁸ e é a maior fonte de arrecadação dos Estados. E a energia elétrica é um dos itens que tem maior expressividade nesta composição.

De acordo com o Boletim de Arrecadação dos Estados, disponibilizada no site do Conselho Nacional de Política Fazendária⁴⁹, até a data de 29 de agosto de 2021, o ICMS estava representando, no acumulado anual, 83,44% do total de tributos recolhidos pelos Estados da Federação.

O setor de energia elétrica, de acordo com os gráficos apresentados pelo Boletim, representou, no acumulado de 2021 (até 29 de agosto), um total de 10,26% da arrecadação do ICMS pelos Estados. No ano de 2020, a energia elétrica significou 11,64% de todo o ICMS estatal arrecadado. Portanto, há de se considerar que o ICMS sobre a energia elétrica é uma importante fonte de angariação de receitas.

Logo, a alíquota do ICMS se justifica pela solidariedade de todos para a manutenção das contas e dos cofres públicos. Nesse sentido a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul⁵⁰ justifica que "por questões arrecadatórias, a alíquota majorada de 25% também é aplicada em situações com grande potencial de arrecadação, como a saída de combustíveis e de energia elétrica residencial, (...)".

⁴⁶ Constituição Federal art. 150, § 6º e Lei 24/1975, art. 1º, par. único, IV.

⁴⁷ "g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

⁴⁸ RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2018**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2021.

⁴⁹ CONFAZ. **Boletim de Arrecadação**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 30 ago. 2021.

⁵⁰ SEFAZ RS. **Dúvidas a respeito da alíquota do ICMS**. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/site/montaduvidas.aspx?al=l_icms_faq. Acesso em: 30 ago. 2021.

Desse modo, caso o Recorrente consiga o provimento jurisdicional almejado a partir de uma atuação legislativa desta Corte Constitucional a Recorrida deverá restringir o serviço público nos setores mais essenciais para toda sociedade, como: fechar escolas, hospitais e diminuir as forças policiais militares.

Medidas amargas a população mais carente para privilegiar grandes consumidores de energia elétrica que promovem um gasto excessivo que prejudica o meio ambiente.

Tendo em conta a expressiva diminuição das receitas comprovadas no presente memorial, bem como as disposições do art. 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB, que impõe aos magistrados brasileiros observarem as consequências práticas de suas decisões, é imperativo uma vez mais que se reconheça a total inconstitucionalidade do pleito pelos fundamentos apresentados, bem como a atuação legislativa do Supremo Tribunal Federal como irresponsável, pois criaria um caos nas combalidas contas públicas do Recorrido autorizando a cessação de receitas extremamente essenciais para manutenção do Estado e de suas atividades.

3. DOS PEDIDOS

Ante o exposto, pugna-se pelo total desprovimento do Recurso Extraordinário apresentado pela Recorrente, com a consequente declaração de constitucionalidade da alíquota de ICMS incidente sobre energia elétrica do Estado, mantendo na íntegra o acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça - MM. Juízo *A Quo*.

Termos em que pede deferimento.

Local, Data.

Procurador do Estado OAB/UF XXXX

ANEXOS⁵¹

ANEXO I - Tabela de alíquota de ICMS sobre operações por Estado

UF	DECRETO	Energia Elétrica	Alíquota geral	Alimentação
PR	7.871/2017	29%	18%	7%
SP	45.490/2000	25%	18%	7%
DF	18.955/1997	25%	18%	18%
ES	1.090-R/2002	25%	17%	17%
GO	15.919/2006	27%	17%	12%
MA	19.714/2003	18%	18%	18%
MT	2.212/2014	25%	17%	12%
MS	9.203/1998	25%	17%	17%
RS	37.699/1997	30%	18%	12%
RO	12.335/2006	20%	18%	12%
RR	5.898/2004	17%	17%	12%
SC	6.155/2002	25%	17%	12%
SE	30.113/2015	27%	18%	12%
TO	1.287/2001	25%	18%	18%
AC	55/1997	25%	17%	17%
AL	35.245/1991	25%	17%	17%
AP	2.269/1998	25%	17%	7%
AM	20.686/1999	25%	18%	12%
BA	5.444/1996	25%	17%	7%
CE	33.327/2019	25%	18%	18%

⁵¹ Os anexos fazem parte do arquivo de 20 páginas em razão da disciplina do regulamento.

PA	4.676/ 2001	25%	17%	12%
PB	18.930/1997	25%	18%	18%
PE	15.730/2016	25%	18%	18%
PI	13.500/2008	27%	18%	12%
RJ	27.427/2000	28%	18%	12%
RN	13.640/1997	25%	18%	18%
MG	43.080/2002	30%	18%	12%

ANEXO II - Risco de desabastecimento de energia elétrica e problemas ambientais



GAZETA DO POVO
Domingo, 15 de Agosto de 2021

Economia

Setor elétrico

Condições pioram, risco de racionamento sobe e crise de energia deve persistir em 2022

Por Cristina Seciuk 23/08/2021 16:49

Fonte:⁵²

⁵² SECIUK, Cristina. **Condições pioram, risco de racionamento sobe e crise de energia deve persistir em 2022**. Gazeta do Povo. 23/08/2021. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/>. Acesso em: 29/08/2021.



Fonte: ⁵³

ANEXO III - Simulação de consumo de energia elétrica realizada no site da Enel

Eletrodoméstico	Uso diário na residência	kWh/mês
Televisão	3 Horas	8,55
Microondas	5 minutos	3,50
Geladeira	24 horas	46,80
Máquina de lavar	16 minutos	8,00
Chuveiro elétrico	20 minutos	55,00
Ventilador	8 horas	12,00
Iluminação	10,35 horas	3,24
CONSUMO TOTAL		137,09 kWh

Simulação considerando uma família de até três pessoas

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANEEL. **Consumidor Cativo**. Disponível em:

https://www.aneel.gov.br/busca?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_101_struts_action=/asset_publisher/view_content&_101_returnToFull=consumidor-cativo&inheritRedirect=true. Acesso em: 03 jul. 2021.

⁵³ ROSA, Bruno; VENTURA, Manoel. **Risco de apagão: Entenda, em infográficos, como o sistema elétrico está operando no limite**. O Globo. 26/08/2021. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/0>. Acesso em: 29/08/2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no ICMS**. 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre (RS), 2012. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/56628>. Acesso em: 27 jul. 2021.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Brasília : Senado Federal, Conselho Editorial, 2019. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/564558/Oracao_aos_mocos_Rui_Barbosa.pdf?sequence=5&isAllowed=y Acesso em: 01 ago. 2021.

BRASIL. Constituição. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

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

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CONFAZ. **Boletim de Arrecadação**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 30 ago. 2021.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **A Seletividade do ICMS incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 141. São Paulo: Dialética, jun. 2007. p. 109-119.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 19ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

ENEL. **Simulador de Consumo**. Disponível em: <https://enel-rj.simuladordeconsumo.com.br/> Acesso em 28 ago. 2021.

HARADA, Kiyoshi. ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. São Paulo: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. 2014. v.115. p. 205-222.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição (Die normative Kraft der Verfassung)**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1991.

LEÃO, Martha Toribio. **Crêterios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo (SP), 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em: 20 jul. 2021.

Lei 8.987/95. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em: 03 jul. 2021

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MONTESQUIEU. **O espírito das leis**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2018**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2021.

ROSA, Bruno; VENTURA, Manoel. **Risco de apagão**: Entenda, em infográficos, como o sistema elétrico está operando no limite. O Globo. 26/08/2021. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/risco-de-apagao-entenda-em-infograficos-como-sistema-eletrico-esta-operando-no-limite-1-25171600>. Acesso em: 29/08/2021.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SECIUK, Cristina. **Condições pioram, risco de racionamento sobe e crise de energia deve persistir em 2022**. Gazeta do Povo. 23/08/2021. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/setor-eletrico-condicoes-pioram-risco-acionamentoaumenta/#:~:text=Mas%20consultorias>. Acesso em: 29/08/2021.

SEFAZ RS. **Dúvidas a respeito da alíquota do ICMS**. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/site/montaduvudas.aspx?al=l_icms_faq. Acesso em: 30 ago. 2021.

SILVA, Luis Virgilio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, n. 1, jan/jun 2003, p. 607-630, 2003. Disponível em: https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf. Acesso em: 18 jul. 2021.

SILVA, Luis Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 91, n. 798, abr 2002, p. 23-50, 2002. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12178/113736>. Acesso em: 15 ago. 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 513

FAZENDA

Ana Luiza de Oliveira Bauer

Augusto Rotondo

Hudson Coutinho Hilário

Kesia Bizerra de Jesus

Lara Marcon Michels

Leticia Machado de Assis

Lucas Gouvea Manoel Bitterbir

Vitor Pavani de Paula

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Recurso Extraordinário n. Recorrente: SOUTO BORGES LTDA. Recorrido: ESTADO
ESTADO, devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem respeitosamente à
presença de Vossa Excelência, por intermédio de seus procuradores, apresentar
MEMORIAIS, reiterando as razões de fato e os fundamentos de direito que ensejam o
não provimento do Recurso Extraordinário interposto pela sociedade empresária
SOUTO BORGES LTDA.

1 SÍNTESE FÁTICA

Na origem, os autos versam sobre Ação Declaratória, ajuizada pela empresa
SOUTO BORGES LTDA., ora RECORRENTE, em face do ESTADO, que figura como
RECORRIDO, visando ao reconhecimento do direito de ver-se submetida à alíquota
zero de ICMS sobre as operações que realiza com energia elétrica, ou,
subsidiariamente, à alíquota de 7%, baseando suas alegações no princípio da
seletividade.

A RECORRENTE é empresa privada cuja atividade consiste na comercialização
e distribuição de energia elétrica a consumidores cativos, em regime de concessão,
atuando especificamente no Ambiente de Contratação Regulada (ACR). Insatisfeita
com a incidência de alíquota de ICMS de 25% sobre suas operações, sustentou, nas
instâncias de origem, que a energia elétrica é produto essencial, de modo que a
alíquota incidente deve respeitar o princípio da seletividade em função da
essencialidade.

A ação em questão foi julgada improcedente, tanto em primeiro grau quanto
pelo Egrégio Tribunal local, ensejando a interposição, pela SOUTO BORGES LTDA., do
presente Recurso Extraordinário, com fundamento no art. 155, § 2º, III, da
Constituição Federal. Esta Suprema Corte admitiu o referido recurso e reconheceu a
repercussão geral da questão.

Inobstante o seguimento do recurso, o acórdão recorrido merece ser mantido,
pois está em conformidade com o sistema tributário minuciosamente estruturado

pela Constituição Federal – especialmente quanto às normas relativas ao ICMS – e com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

A seguir, serão apresentados os fundamentos que levam ao desprovimento do recurso.

2 DAS RAZÕES PARA O DESPROVIMENTO DO RECURSO

2.1 FACULTATIVIDADE AMPLA NA APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é tributo indireto que, como o próprio nome diz, incide sobre as operações de comercialização de mercadorias e serviços e, inclusive, sobre as operações com energia elétrica, conforme o disposto no art. 155, II, da Constituição Federal.

No presente caso, defende a RECORRENTE a adoção de alíquota zero ou de alíquota reduzida de 7% nas operações com energia elétrica, sob o argumento de que o art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, obriga a aplicação do princípio da seletividade, em função da essencialidade, para o ICMS. Entretanto, da leitura do texto constitucional, não é essa a interpretação que se extrai, conforme se passa a demonstrar.

Diferentemente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em relação ao qual a seletividade é de observância obrigatória (art. 153, § 3º, I), a Constituição Federal é clara ao estabelecer, no art. 155, § 2º, III, que a seletividade no ICMS é facultativa. Conforme expressa a redação dos referidos dispositivos constitucionais, enquanto o IPI “será seletivo”, o ICMS “poderá ser seletivo”.

Ao discorrer sobre o tema, SACHA CALMON NAVARRO COELHO é categórico ao afirmar que “A seletividade no ICMS é facultativa”.¹ Ainda, FRANCISCO LEITE DUARTE assevera que a Constituição Federal de 1988 prevê a mera possibilidade de aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, isto é, não dispõe de caráter obrigatório. Segundo o autor, assim como de acordo com a doutrina de PAULO CALIENDO², essa é, inclusive, a marca distintiva

¹ COELHO, 2020, p. 233.

² Nas palavras do jurista, ao discorrer sobre a aplicação dos princípios da seletividade e da essencialidade, “A sua aplicação será obrigatória no caso do IPI e facultativa em relação ao ICMS.” CALIENDO, 2020, p. 229.

entre o IPI e ICMS.³

Ademais, destaca-se a lição de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, de acordo com o qual, inobstante alguns autores defendam que o verbo “poderá” empregado pela Constituição significaria “deverá”, “essa não parece ser a melhor interpretação para o texto em comento”.⁴ Sobre esse aspecto, KIYOSHI HARADA⁵ elucida a diferenciação entre o verbo e o substantivo “poder”, esclarecendo que a Constituição Federal, no art. 155, § 2º, III, optou por empregar a expressão “poderá” como a conjugação no tempo futuro do verbo “poder”, de modo que não há que se falar em concessão de um poder-dever.

Dessa forma, à luz do entendimento doutrinário e da leitura do texto constitucional, torna-se evidente que o emprego do verbo “poderá” revela a intenção do constituinte em outorgar ao legislador infraconstitucional uma mera **faculdade**, e não um dever, no tocante à aplicação da seletividade no ICMS. Tal escolha demonstra, também, a opção do constituinte em dispor de tratativas diversas em relação a impostos distintos, ao explicitamente estabelecer que, enquanto o IPI “será seletivo”, ICMS “poderá ser”.

Tendo isso em vista, não se deve interpretar que a aplicação da seletividade no ICMS seria imperativa. A Constituição Federal, no art. 155, § 2º, III, é clara e não abre margem a interpretações. Até mesmo porque constitui regra da hermenêutica jurídica a compreensão de que a lei **não contém palavras inúteis**, sendo essas presumivelmente dotadas de alguma eficácia.⁶ Portanto, não há outro entendimento possível senão o de que a aplicação da seletividade no ICMS é meramente facultativa.

Assim como a seletividade, o critério da essencialidade previsto pela Constituição também não é de observância cogente. Isso porque ao legislador infraconstitucional é facultada a adoção de outros critérios de diferenciação da alíquota do ICMS, para além da possibilidade da aplicação da seletividade em função da essencialidade. A facultatividade, portanto, é **ampla**, já que nem todos os produtos precisam ser tributados conforme sua essencialidade.

³ Para DUARTE, “Isto marca diferença entre os tributos: para o IPI, a seletividade é obrigatória; enquanto para o ICMS, ela é facultativa”. DUARTE, 2019, [E-book], p. RB-6.4.

⁴ MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 102.

⁵ HARADA, 2014, p. 54.

⁶ “*Verba cum effectu, sunt accipienda*: ‘Não se presumem, na lei, palavras inúteis.’ Literalmente: ‘Devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia’”. MAXIMILIANO, 2020, p. 227, grifo do autor.

A norma extraída do art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, **não** determina que a seletividade, conformada pela essencialidade, é o único critério possível de diferenciação para a tributação do imposto estadual, mas que **pode** ser parâmetro de *discrimen*. Assim sendo, **outros preceitos constitucionais podem justificar diferenciações igualmente válidas**. A título de exemplo, pode-se citar os princípios da livre concorrência, da função social da propriedade e a preservação do meio ambiente.

Para a concretização de muitas dessas normas, a técnica da seletividade aliada à essencialidade faz-se insuficiente: apenas facultando-se a aplicação desse critério aqueles objetivos podem ser concretizados. É dizer, somente com a conjugação dos demais princípios constitucionais, que não podem ser inviabilizados pela imposição da essencialidade, é que serão resguardados fins constitucionais muito caros.

Além disso, outros mecanismos de política fiscal podem impor normas que vinculem ou influenciem os estados na fixação de alíquotas do ICMS não sujeitas à seletividade. Como espécie dessas normas, os convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)⁷ frequentemente influem nas legislações estaduais, possibilitando o estabelecimento de alíquotas de determinados produtos sem a consideração da sua essencialidade, mas outros interesses ou mandamentos constitucionais e até mesmo o destinatário do bem.⁸

Mesmo que se entenda que a Constituição Federal impõe a aplicação da seletividade apenas em função da essencialidade – o que não acontece –, a conclusão também seria favorável ao RECORRIDO, pois a legislação local se encontra em consonância com a essencialidade da energia elétrica, estabelecida de modo a resguardar uma faixa específica de consumo.

Como leciona LUIS EDUARDO SCHOUERI, **essencialidade não é conceito determinado** e “o texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial”.⁹ Logo, a

⁷ Os convênios celebrados pelo CONFAZ, previstos no art. 155, XII, “g”, da CF, são importantes artifícios de proteção contra guerra fiscal entre os Estados. São acordos das unidades federativas para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. SCHOUERI, 2019, p. 122-123.

⁸ Bom exemplo é o Convênio 38/12, por meio do qual se concedeu a isenção do ICMS às “saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo quando adquirido por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental, severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal”. Essa diferenciação tributária promovida tem legitimação constitucional, já que objetiva a concretização de outros valores.

⁹ SCHOUERI, 2019, p. 425.

definição da essencialidade é de competência do legislador infraconstitucional, que deve observar, para tanto, **objetivos constitucionalmente previstos**, e não apenas o que é essencial para o contribuinte individualmente considerado. No caso, o ESTADO reputou essencial apenas uma faixa de consumo de energia elétrica, qual seja, até 150 kWh para consumidores residenciais e até 500 kWh para cooperativas rurais.

Portanto, a interpretação conferida pela RECORRENTE ao art. 155, § 2º, III, não é defensável, pois tal entendimento obstaculiza outros mecanismos constitucionalmente previstos, como a formulação de políticas fiscais através do CONFAZ, e vai contra o perfazimento de desígnios constitucionais basilares. Ainda que remotamente se admita a interpretação restritiva, a essencialidade da energia elétrica está sendo observada pelo RECORRIDO na sistemática atual.

2.2. A FACULTATIVIDADE AMPLA COMO REFLEXO DA PREPONDERÂNCIA FISCAL DO ICMS

A seletividade do ICMS também deve ser entendida como uma faculdade dos estados, pois o imposto em questão possui caráter **preponderantemente fiscal**, diferentemente do IPI. A eventual compreensão de que a seletividade deve ser obrigatoriamente observada no ICMS, em uma leitura semelhante à dada para o IPI, impactaria na fiscalidade daquele tributo e subverteria dizeres constitucionais.

A doutrina costuma classificar os tributos em fiscais, parafiscais ou extrafiscais, de acordo com a sua função ou finalidade. Os tributos fiscais têm como objetivo central a obtenção de receitas para o orçamento da administração direta correspondente.¹⁰ Os parafiscais também são voltados à arrecadação, mas em favor de outros entes que não a administração direta.¹¹ Por fim, os extrafiscais são os que não visam a simples obtenção de receitas, mas a inibição ou indução de determinadas condutas.¹²

É certo, porém, que **todos os tributos contêm traços de fiscalidade e de extrafiscalidade**¹³, sendo impossível encontrar, na prática, algum tributo fiscal que não

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 51.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 51.

¹² PAULSEN, 2020, p. 179-180.

¹³ "Deve-se esclarecer, quanto às funções fiscal/parafiscal (custeio do próprio orçamento, ou do orçamento de entidade auxiliar do Estado), de um lado, e à função extrafiscal (finalidade distinta do custeio), de outro, que as mesmas nunca estão presentes de modo exclusivo, puro e absoluto". MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 52.

influencie no comportamento das pessoas; ou algum tributo extrafiscal que não vise, secundariamente, à arrecadação. Por isso, embora ambas as finalidades sempre coexistam, fala-se em tributo **preponderantemente fiscal ou preponderantemente extrafiscal**.¹⁴ A chave distintiva é compreender os objetivos da instituição do tributo, através de sua **organização e estrutura jurídicas**.¹⁵

A finalidade **principal** do ICMS, diferentemente do IOF, do IPI, do II e do IE, não é a de regular setores econômicos por meio da indução das condutas dos agentes – embora o faça secundariamente, por também possuir caráter extrafiscal (conforme se discutirá no item 2.7) –, mas de captar receita aos estados, para fazer frente aos gastos, inclusive aqueles voltados à promoção dos direitos fundamentais dos cidadãos.

A fiscalidade do ICMS é revelada pela sua estrutura: i) o ICMS não pode ser exigido desde logo e deve respeitar a anterioridade nonagesimal; ii) o ICMS obedece fielmente ao princípio da legalidade e não pode ter suas alíquotas alteradas por meio de decreto, resolução ou portaria, como será explorado no item 2.8; e iii) o ordenamento jurídico **não força** o ICMS a incentivar ou desincentivar condutas, sobretudo considerando a sistemática não cumulativa do tributo que assegura os créditos das operações anteriores.¹⁶

Ou seja, a sistemática do ICMS não é formatada para influenciar agilmente as ações dos contribuintes, sendo o art. 155, § 2º, III, da CF, uma das normas responsáveis pela preponderância da fiscalidade no ICMS, pois não obriga a conformação das atitudes dos contribuintes. Pelo contrário, a ausência dessa obrigatoriedade é o que permite a modificação das alíquotas por outros motivos, que escapam à extrafiscalidade e à essencialidade.

Sendo um imposto preponderantemente fiscal, a seletividade prevista no art. 155, § 2º, III, da Constituição, não deve ser interpretada da mesma forma que a seletividade prevista para o IPI, sob pena de descaracterizar o ICMS. Pensando nisso, a Constituição Federal adotou sistemáticas diferentes de aplicação da seletividade para esses impostos.

¹⁴ “Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”. CARVALHO, 2019, [E-book], cap. VIII, n. 5.

¹⁵ CALIENDO, 2020, p. 352.

¹⁶ CALIENDO, 2020, p. 352.

Ou seja, precisamente para manter a fiscalidade preponderante no ICMS, – embora, com o perdão da repetição, **também exista finalidade extrafiscal no ICMS** – a Constituição Federal tornou a seletividade **facultativa** para esse tributo.

Facultatividade essa que, como visto no item 2.1, deve ser compreendida de forma **ampla**, no sentido de que o ESTADO não é obrigado a observar a essencialidade quando fixar alíquotas distintas do percentual geral, tendo em vista que existem outros valores constitucionais tutelados na Constituição, que igualmente autorizam a variação do percentual das alíquotas.

Desse modo, o recurso interposto pela RECORRENTE merece ser improvido, pois a Constituição Federal prevê, para o ICMS, a utilização da técnica da seletividade de forma diversa da adotada para o IPI, visando manter a preponderância da função fiscal no ICMS.

2.3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ICMS

Na instituição dos tributos, o legislador infraconstitucional deve sempre guiar-se pelo princípio da capacidade contributiva para promover a igualdade e a justiça. Trata-se de elemento medular que orienta a adoção das técnicas de tributação pelo legislador e guia a apreciação da constitucionalidade da lei.

O princípio da capacidade contributiva está positivado na Constituição Federal de 1988 em diferentes dispositivos, expressamente no art. 145, § 1º, mas também nos arts. 153, 155, 156, entre outros. Ele "surge como subprincípio da igualdade, que deriva do sobreprincípio da justiça"¹⁷, compartilhando com seus fundamentos axiológicos (igualdade e justiça) a característica de ter conteúdo impreciso. O princípio da igualdade "é aplicável ao direito tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva".¹⁸ É ela que constitui o parâmetro básico e indispensável que foi eleito pelo Constituinte para o tratamento aplicado aos contribuintes.

Ainda que seja conceito indeterminado, a capacidade contributiva tem um núcleo de significação identificável. Segundo lição de PEREZ AYALA e EUSEBIO GONZALES, capacidade contributiva "é a capacidade econômica gravável"¹⁹, ou seja, a riqueza tributável dos

¹⁷ DUTRA, 2010, p. 72.

¹⁸ CONTI, 1996, p. 28.

¹⁹ PEREZ DE AYALA; GONZALEZ, 1978, p. 181.

particulares. Em sua **dimensão objetiva ou absoluta**, a capacidade contributiva impõe que só fatos indicativos de capacidade econômica, como renda, patrimônio e consumo, podem compor a hipótese de incidência. Já em sua **dimensão subjetiva ou relativa**, a capacidade contributiva funciona como critério para a gradação do tributo, protegendo o mínimo vital e vedando o confisco.²⁰ Assim, a capacidade contributiva é limite e guia constitucional para a tributação.²¹

A aplicação do princípio da capacidade contributiva opera-se por meio de técnicas de tributação. A seletividade conforme a essencialidade, cuja aplicação é facultada para o caso do ICMS, como já visto, é uma dessas formas de tentar prestigiar a capacidade contributiva para os impostos indiretos. Entretanto, há outros meios usados nos sistemas tributários modernos, como a progressividade. Desse modo, a seletividade em função da essencialidade não é a única técnica e, sobretudo, pode não ser a mais efetiva para concretizar a capacidade contributiva e, conseqüentemente, a igualdade em determinadas condições. É o que se passa a analisar.

2.3.1. A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE COMO TÉCNICA ACESSÓRIA, NO CASO DA ENERGIA ELÉTRICA, PARA PRESTIGIAR O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A técnica da seletividade, conformada à essencialidade, promove uma diferenciação tributária em função do produto, devido à dificuldade da análise pessoal do contribuinte causada pela repercussão econômica do imposto. Entretanto, o RECORRIDO estipulou diferenciação tributária fundada diretamente no aspecto subjetivo ou relativo da capacidade contributiva. É tratamento mais adequado ao perfazimento do princípio da igualdade e por isso deve ser preferido pelo legislador.

A distinção entre imposto direto e indireto, apesar de referir-se a um fenômeno econômico, tem relevância jurídica para a aplicação do princípio da capacidade contributiva.²² O ICMS é um imposto indireto, o que significa dizer que aquele que paga o tributo, o "contribuinte de direito", não é o mesmo que arca, efetivamente, com o ônus da

²⁰ COSTA, 1993, p. 21-29.

²¹ OLIVEIRA, 1998, p. 57.

²² COSTA, 1993, p. 54.

tributação, que é chamado de "contribuinte de fato"²³ ou "consumidor final". Esse fenômeno da repercussão econômica dificulta a determinação da capacidade contributiva do particular que suporta o tributo.

Frente a esse obstáculo e para tornar a tributação praticável, positivou o constituinte a norma da seletividade em função da essencialidade, por meio do qual tenta-se concretizar o princípio da capacidade contributiva. É técnica que se baseia na presunção de que o "consumo de certos bens revela riqueza", enquanto o de outros não, por serem produtos essenciais que compõem o "chamado mínimo vital".²⁴

Contudo, percebe-se que a seletividade, conformada à essencialidade, distingue as disparidades econômicas dos contribuintes de maneira **indireta** ou **mediata**. Por isso, tem o defeito de determinar que aquele com menor capacidade contributiva suporte o mesmo peso tributário daquele com maior capacidade contributiva em relação ao consumo do mesmo produto. Em outras palavras, significa dizer que a regressividade da tributação subsiste na aplicação da seletividade.

Quanto mais imediata ou direta for a identificação do contribuinte mais adequada será a técnica de tributação, uma vez que melhor poderão ser diferenciadas as desigualdades econômicas dos particulares. Nesse sentido que o constituinte determinou, no art. 145, § 1º, que "sempre que possível, os impostos terão **caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)**". A norma da capacidade contributiva fixa a orientação de que "na instituição dos impostos deverão ser consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes"²⁵ para se determinar diferenciações mais justas.

A dificuldade de se graduar os impostos sobre o consumo conforme a capacidade contributiva subjetiva não é absoluta, já que em algumas situações a repercussão econômica desses impostos não impede que aspectos pessoais do contribuinte sejam levados em conta. É o caso do ICMS sobre energia elétrica, para o qual é praticável a identificação mais imediata do consumidor, ao ser possível traçar o seu perfil de consumo dessa mercadoria.

²³ CONTI, 1996, p. 65.

²⁴ COSTA, 1993, p. 54-55.

²⁵ COSTA, 1993, p. 52.

As condições de tributação para o ICMS-energia elétrica permitem a aplicação da capacidade contributiva em maior extensão, ao se considerar a média de consumo de eletricidade e a situação do consumidor. Isso porque o regime administrativo da distribuição de energia elétrica adotado estipula que os consumidores são cativos, o que significa que todos os consumidores de energia elétrica adquirem da mesma rede distribuidora, a que pertence a RECORRENTE. Isso permite que todos os contribuintes sejam analisados de forma igual. Portanto, considerar a média de consumo elétrico é praticável.

Todavia, insurge-se a RECORRENTE contra a aplicação conjunta da técnica da seletividade e da gradação baseada nas condições pessoais do consumidor, sob o argumento de que a Constituição já previu o meio para a realização do princípio da capacidade contributiva na instituição do ICMS: a seletividade conformada à essencialidade. Entretanto, essa tese não tem fundamento, porque ignora o mandamento constitucional extraído do art. 145, § 1º, que prescreve a consideração, "sempre que possível", das condições pessoais do contribuinte e sua capacidade contributiva subjetiva. Assim, exige-se a consideração da coerência dos dois deveres estabelecidos pela Constituição para a solução do caso concreto.

Considerando que na própria hipótese da norma de personalização do imposto estão previstas exceções para a sua aplicação, com a expressão "sempre que possível", entende-se que nas lacunas da sua impraticabilidade, está permitida a aplicação acessória de outras técnicas, como a seletividade. Não se trata da superação de uma regra constitucional, mas sim de observação da **coerência normativa**.

À vista do exposto, conclui-se que em relação ao ICMS sobre energia elétrica é possível aplicar a capacidade contributiva em maior extensão, realizando melhor o desígnio constitucional da igualdade do que a técnica da seletividade, em função da essencialidade. Nesse caso, a consideração das condições pessoais do contribuinte efetuado pelo ESTADO é praticável e promove tratamento tributário mais adequado para se atingir o fim da justiça fiscal, já que viabiliza que a regressividade do imposto seja minorada.

2.3.2. O ESTADO OBSERVOU O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO CRIAR TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA DE ACORDO COM O CONSUMO DA ENERGIA E NATUREZA DO CONSUMO

Como explicado anteriormente, a Constituição previu várias normas que visam a realização da capacidade contributiva e que funcionam como técnicas de tributação. *In casu*, o legislador estadual fixou as alíquotas do ICMS empregando a técnica da seletividade em função da essencialidade, juntamente com a discriminação baseada na capacidade contributiva subjetiva ou relativa.

Para os produtos em que o legislador julgou ser impraticável a identificação do contribuinte, foram estabelecidas alíquotas conforme a essencialidade da mercadoria, procedimento **facultado** pelo art. 155, § 2º, inciso III: 0% para alimentação, medicamentos e vestuário; 7% para mercadorias úteis; 18% como alíquota base; 22% para itens luxuosos. Já para a energia elétrica, o legislador estadual reconheceu a viabilidade jurídica do imposto ser graduado conforme a capacidade contributiva subjetiva, e assim o fez, cumprindo o mandamento extraído do art. 145, § 1º, ao considerar o tipo e a quantidade de consumo do contribuinte: 12% para consumidores residenciais e cooperativas rurais com consumo de até 150 kWh e 500 kWh, sucessivamente, e 25% para os demais consumidores.

A discriminação promovida, a despeito de fundamentar-se em uma presunção, reflete as realidades econômicas dos adquirentes e destinatários. As presunções são instrumentos importantes e legítimos para a gradação dos tributos. O STF já confirmou a possibilidade de sua adoção em matéria tributária.²⁶ A propósito, o próprio critério da essencialidade baseia-se em presunção de que o consumo de determinados produtos revela riqueza.

Outrossim, o ESTADO baseou-se em uma presunção razoável. A uma, porque os contribuintes, residenciais ou não, consomem quantidades muito diversas. Assim, há suporte empírico para a adoção de diferenciação. A duas, porque é lógico que aquele que consome mais tem maior capacidade contributiva e no direito "deve-se presumir o que

²⁶ Exemplo foi a admissão da fixação das taxas de lixo, com base na presunção de que a quantidade de consumo do serviço público era proporcional ao tamanho do imóvel. O valor de cobrança do tributo era tanto maior quanto maior a metragem da propriedade, pois imóveis maiores presumivelmente produzem mais lixo. STF – RE 576.321.

normalmente acontece".²⁷ A três, porque é congruente o "critério de diferenciação escolhido e a medida adotada".²⁸ O consumidor com maior capacidade contributiva paga proporcionalmente mais.

Isso posto, conclui-se que o ESTADO, ao tributar energia elétrica com alíquota de 12% para consumidores residenciais com consumo de até 150 kWh e para produtoras cooperativas rurais no limite de 500 kWh, adotando alíquota de 25% para os demais, respeitou a sistemática constitucional, observando a capacidade contributiva, igualdade e justiça.

2.4. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, TENDO EM VISTA O TRATAMENTO IGUAL DADO AOS CONTRIBUÍNTES QUE ESTÃO NA MESMA SITUAÇÃO

Sustenta a RECORRENTE que o princípio da isonomia teria sido violado pela escolha das alíquotas adotadas pelo legislador estadual sobre a energia elétrica. No entanto, tal argumento não merece prosperar, como será demonstrado adiante.

Enquanto isonomia, compreende-se a igualdade de direitos e deveres entre os cidadãos.²⁹ Entretanto, deve-se destacar que a igualdade não se confunde com a ideia de identidade. Sobre esse aspecto, LUIS EDUARDO SCHOUERI elucida que "a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, e sim o Princípio da Igualdade"³⁰ e que esta, "diferentemente da identidade, é **relativa**".³¹

Nesse contexto, considerando as múltiplas dimensões da vida humana, FRANCISCO LEITE DUARTE ressalta ser "inadmissível a igualdade absoluta"³² e afirma não haver qualquer impedimento à instituição na lei de tratamento diverso entre pessoas.³³ Um exemplo disso é a afirmação dos autores MISABEL DERZI e SACHA COELHO ao analisarem o Imposto de Renda: "Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo."³⁴

²⁷ ÁVILA, 2019, p. 196.

²⁸ ÁVILA, 2019, p. 200.

²⁹ DERZI; COELHO, 1982, p. 56-61.

³⁰ SCHOUERI, 2021, p. 196.

³¹ SCHOUERI, 2021, p. 196, grifo nosso.

³² DUARTE, 2019, [E-book], p. RB-6.4.

³³ DUARTE, 2019, [E-book], p. RB-6.4.

³⁴ DERZI; COELHO, 1982, p. 56-61.

Entende-se, assim, ser completamente possível – e até **desejável** – a adoção de alíquotas diferentes em relação a um mesmo tributo, desde que respeitados critérios que permitam diferenciar as situações e pessoas. Para tanto, MACHADO SEGUNDO³⁵ e SCHOUERI³⁶ apontam como parâmetro a **capacidade contributiva**. Segundo SCHOUERI, ainda, “atende ao Princípio da Igualdade a eleição, pelo legislador, de uma hipótese que permita distinguir entre os que têm e os que não têm capacidade contributiva”.³⁷

Ora, conforme explicitado no item 2.3.2, a capacidade contributiva restou plenamente observada no presente caso. A hipótese escolhida pelo legislador, por sua vez, é clara e coerente: será aplicada a alíquota geral de 25% sobre a energia elétrica e a alíquota reduzida de 12% para residências e produtoras com consumo diminuto. Desse modo, não há que se falar em qualquer violação ao princípio da isonomia, tampouco em discricionariedade, visto que o legislador competente estabeleceu alíquotas diferenciadas mediante critérios **constitucionalmente legítimos**. Com efeito, possibilitou-se tratar de maneira igualitária contribuintes que se encontram em **situações equivalentes**, de acordo com o nível de consumo, em estrita observância ao mandamento previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal.³⁸

Ademais, ressalta-se não ser possível admitir eventual argumento da RECORRENTE no sentido de que a lei em vigor não prestigia todas as situações concretas que, a seu ver, deveriam contar com uma alíquota reduzida. É cediço que a lei veicula regras gerais e abstratas³⁹ destinadas a toda a coletividade. Assim, não seria razoável, nem mesmo possível, que se abrangessem no texto legal todas as possíveis situações concretas, sob pena de inviabilizar o exercício da função legislativa, sendo legítimas as presunções realizadas, conforme outrora explicado.

Portanto, a sistemática atual de tributação sobre a energia elétrica não viola o princípio da isonomia tributária, pois as diferenciações de alíquotas estão pautadas em critérios constitucionais, dentre eles a capacidade contributiva, que tem, como fim último, a promoção da própria isonomia.

³⁵ MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 61.

³⁶ SCHOUERI, 2021, p. 198.

³⁷ SCHOUERI, 2021, p. 198.

³⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...].

³⁹ DI PIETRO, 2020, p. 855.

2.5. A JUSTIÇA FISCAL TAMBÉM É EFETUADA ATRAVÉS DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Todos, em princípio, são chamados a concorrer com as despesas estatais e, como visto acima, fazê-lo segundo a capacidade contributiva não fere o tratamento isonômico; pelo contrário, o prestigia.⁴⁰ Desta feita, em atenção ao princípio da isonomia e, sobretudo, visando reduzir a carga tributária incidente sobre as famílias de baixa renda, realizam-se investimentos em políticas públicas, as quais correspondem, na prática, ao melhor e mais adequado meio de efetivação da justiça fiscal, como será elucidado a seguir.

No que diz respeito à conta de luz, o ESTADO reduz o ônus daquele que possui menor capacidade econômica por **duas vias**: i) presença de consumo reduzido; ii) cadastro em programas sociais. Em relação ao primeiro, a redução se dá na própria regra-matriz da tributação do ICMS, por meio da alíquota reduzida – de 25% para 12% – para residências e produtoras cooperativas rurais que consomem, respectivamente, até 150 e 500 kWh. A razão de ser dessa redução é que se presume consumir menos energia elétrica aquele que dispõe de menor capacidade financeira.

No que compete ao cadastro em programas sociais, destaca-se o programa **Tarifa Social**, que foi criado pela Lei 10.438/2002 e regulamentado pela Lei 12.212/2010. Nele, famílias com renda per capita de até meio salário-mínimo têm direito aos seguintes descontos na tarifa de luz: i) 65% para consumo mensal de até 30 kWh; ii) 40% para consumo mensal entre 31 kWh e 100 kWh; iii) 10% para consumo mensal entre 101 kWh e 220 kWh. Há, também, o **Bolsa Família**, cujas famílias beneficiadas automaticamente se encaixam no programa Tarifa Social. Dados de jul/2020, do Governo Federal, indicam que **14,2 milhões de famílias fazem uso Bolsa Família**.⁴¹ Estimando que cada família contenha 3 pessoas,⁴² está se falando de **42,6 milhões de beneficiados**, pouco mais de 20% da população brasileira.

Do exposto, nota-se que a justiça fiscal está sendo realizada por duas vias, tanto no campo da tributação incidente sobre a energia elétrica – com as reduções de alíquota –,

⁴⁰ “Todos temos, portanto, responsabilidade de fazer frente aos custos despendidos com a realização do bem comum, desde que, observada a capacidade contributiva de forma individual, assim, a solidariedade na tributação reflete um sacrifício individual em benefício do interesse geral”. GRUPENMACHER, 2006, p. 106.

⁴¹ GOVERNO DO BRASIL, 2020a.

⁴² UFSC LABSFAC, 2016.

quanto na seara das políticas públicas, que complementam com primazia as normas tributárias voltadas à capacidade contributiva, na medida em que a situação de cada cidadão consegue ser mais bem identificada nos programas sociais.

2.6. O PLEITO DA RECORRENTE É INEFICAZ

2.6.1. O ENCARECIMENTO DA OPERAÇÃO NOS MOLDES PRETENDIDOS

A despeito de toda a argumentação traçada até o momento, o ESTADO ora RECORRIDO destaca que o recurso em exame também merece ser improvido em razão da **ineficácia** do pleito da RECORRENTE. Ao contrário do que a RECORRENTE alega, a redução a zero da alíquota sobre a energia elétrica, ou até mesmo a aplicação da alíquota de 7%, pode implicar no aumento do preço final da energia elétrica, onerando pessoas físicas e jurídicas. É dizer, o pleito cria distorções na cadeia de tributação que resultam, eventualmente, no aumento do valor final da operação. Explica-se.

Como é cediço, a alíquota zero pode ser equiparada, em termos práticos e em termos teóricos, à isenção da tributação. Na prática, porque a alíquota zero desencadeia, assim como a isenção, o não recolhimento do tributo.⁴³ Em teoria, porque existem autores, a exemplo de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴, que entendem a alíquota zerada como uma forma de isenção, considerando que ela “aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz”.⁴⁵

Uma vez estabelecido que a alíquota zero é uma forma de isenção, demos um passo adiante: a Constituição Federal estabelece em seu art. 155, § 2º, “b”⁴⁶, que a isenção no ICMS **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores**. Ou seja, a **regra geral** é de que, quando houver isenção do ICMS, serão estornados os créditos que o

⁴³ STF – RE 350.446; RE 357.277; RE 353.657; RE 398.365; e RE 370.682.

⁴⁴ CARVALHO, 2019, [E-book], cap. X, n. 13.

⁴⁵ “Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? [...] No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico”. CARVALHO, 2019, [E-book], cap. XV, n. 3.

⁴⁶ Art. 155, II, § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: [...] b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

contribuinte obtenha sobre a mercadoria ou serviço comercializados, a menos que haja uma previsão, em lei específica, autorizando a sua manutenção.

Quando os entes federativos querem desonerar genuinamente o contribuinte, no pleno exercício do interesse público, a isenção vem acompanhada da previsão de manutenção de créditos, juntamente com a obrigação de descontar no preço o valor dispensado de tributo. Nesses casos é assegurado que a isenção cause o resultado efetivo, qual seja, a redução do valor do produto ou serviço ao consumidor final.⁴⁷

De outro modo, caso o presente recurso seja provido, não será esse o resultado da demanda. Isso pois, como a redução da alíquota a zero seria realizada pelo Poder Judiciário, essa isenção necessariamente cairia sob a regra geral prevista no art. 155, § 2º, "b", da Constituição Federal. Isso significa que os créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica, pela distribuidora, teriam de ser estornados, sem qualquer garantia de que a isenção fosse refletir nos preços finais, dada a ausência de previsão legal específica.

Para uma melhor visualização da ineficácia do pleito da RECORRENTE, vejamos nos exemplos a seguir um comparativo entre a sistemática atual e a que seria instaurada com o provimento do recurso. Com isso, espera-se demonstrar o acerto da atual sistemática tributária instituída pelo RECORRIDO.

Na sistemática atual, a RECORRENTE se credita do ICMS anteriormente pago ao adquirir os insumos e os maquinários (ativo imobilizado) necessários para a produção e distribuição da energia elétrica. Dessa forma, quando da venda da energia elétrica produzida, ela paga apenas o saldo do ICMS ainda não recolhido (valor agregado), em virtude do valor já pago nas etapas anteriores da cadeia. Ou seja, a RECORRENTE recolhe o débito de ICMS sobre a operação final, mas pode compensar o valor a ser pago com os créditos que já possui das operações anteriores, em atenção ao **princípio da não-cumulatividade**.

Com base nessas considerações, imaginemos a seguinte cadeia de produção: i) a RECORRENTE compra seus insumos e ativos para a produção e distribuição de energia

⁴⁷ Um exemplo disso é a isenção 111 prevista no Anexo V, RICMS/PR, para o "óleo diesel para consumo na prestação de serviço público de transporte coletivo" (item 1.2), sobre a qual a isenção "está condicionada ao desconto no preço do valor equivalente ao imposto dispensado" e "não exige a anulação proporcional dos créditos decorrentes das entradas" (item 1.3). Dessa forma, o contribuinte do imposto adquire vantagem financeira suficiente, com a manutenção do crédito anterior da cadeia, e repassa, necessariamente, essa vantagem ao consumidor final.

elétrica; ii) a RECORRENTE vende a energia produzida para uma indústria de medicamentos; iii) a indústria de medicamentos vende seus produtos para o consumidor final.

Para tanto, suponha que a RECORRENTE tenha adquirido seus insumos e maquinários no valor de R\$ 300,00, operação em que incorpora R\$ 54,00 a título de repasse jurídico do ICMS. No modelo atual, quando da venda de energia à indústria de medicamentos, a RECORRENTE irá compensar o tributo devido com os R\$ 54,00 que possui de crédito. Da mesma forma, quando a indústria de medicamentos adquire a energia elétrica, credita-se do imposto já recolhido nas operações anteriores, por se tratar de um insumo para sua produção. Nesse caso, o crédito totalizará R\$ 115,33, pagos a título de ICMS na cadeia. Assim, nas suas saídas, poderá fazer uso do dito crédito para, novamente, recolher apenas o saldo do imposto.

Por outro lado, imaginemos que o presente recurso fosse provido e a alíquota de ICMS fosse zerada. Nessa situação, como os créditos da RECORRENTE seriam estornados – à luz do art. 155, § 2º, “b”, da Constituição Federal –, o crédito outrora obtido com a aquisição de insumos e maquinários viraria **custo**. Isso porque aqueles R\$ 54,00 que poderiam ser aproveitados agora representam custo, que será repassado aos próximos agentes da cadeia. Isso por si só impede a desoneração alegada pela RECORRENTE.

No cenário idealizado pela RECORRENTE, a indústria que adquirisse a energia elétrica teria um custo muito superior com tal insumo. Afinal, a totalidade do valor pago pela energia elétrica representaria custo, considerando que inexistiriam créditos de ICMS atrelados à aquisição. Em outras palavras, na sistemática atual, o crédito apropriado pela indústria permite que o valor final dos medicamentos (e de todos os produtos) permaneça significativamente menor do que no formato pretendido pela RECORRENTE.

A seguir, uma demonstração visual do exemplo, com o modelo atualmente praticado à esquerda, e o cenário pretendido pela RECORRENTE à direita.

Venda Produtor de Energia	
Valor da Operação	R\$ 300,00
Alíquota	18%
Débito ICMS	R\$ 54,00
Crédito pelo adquirente	R\$ 54,00

Venda Distribuidora	
Alíquota do Produto na Operação Interna 25%	
Crédito pelo adquirente	R\$ 54,00
Custo da Operação	R\$ 246,00
Lucro (fixo a título exemplificativo)	R\$ 100,00
Valor da Operação	R\$ 346,00
Alíquota do ICMS	25%
<i>Preço de Venda com ICMS = Base de</i>	
<i>Cálculo do ICMS (Valor/(1-alíquota))</i>	<i>R\$ 461,33</i>
Débito ICMS	R\$ 115,33
ICMS a recolher	R\$ 61,33

Venda Indústria	
Alíquota do Produto na Operação Interna 18%	
Crédito pelo adquirente	R\$ 115,33
Custo da Operação	R\$ 346,00
Lucro (fixo a título exemplificativo)	R\$ 200,00
Valor da Operação	R\$ 546,00
Alíquota do ICMS	18%
<i>Preço de Venda com ICMS = Base de</i>	
<i>Cálculo do ICMS (Valor/(1-alíquota))</i>	<i>R\$ 665,85</i>
Débito ICMS	R\$ 119,85
ICMS a recolher	R\$ 4,52

Venda Produtor de Energia	
Valor da Operação	R\$ 300,00
Alíquota	18%
Débito ICMS	R\$ 54,00
Crédito pelo adquirente	R\$ 54,00

Venda Distribuidora - Sem Crédito e Isenção	
Alíquota do Produto na Operação Interna 25%	
Crédito pelo adquirente	R\$ -
Custo da Operação	R\$ 300,00
Lucro (fixo a título exemplificativo)	R\$ 100,00
Valor da Operação	R\$ 400,00
Alíquota do ICMS	0%
<i>Preço de Venda com ICMS = Base de</i>	
<i>Cálculo do ICMS (Valor/(1-alíquota))</i>	<i>R\$ 400,00</i>
Débito ICMS	R\$ -
ICMS a recolher	R\$ -

Venda Indústria	
Alíquota do Produto na Operação Interna 18%	
Crédito pelo adquirente	R\$ -
Custo da Operação	R\$ 400,00
Lucro (fixo a título exemplificativo)	R\$ 200,00
Valor da Operação	R\$ 600,00
Alíquota do ICMS	18%
<i>Preço de Venda com ICMS = Base de</i>	
<i>Cálculo do ICMS (Valor/(1-alíquota))</i>	<i>R\$ 731,71</i>
Débito ICMS	R\$ 131,71
ICMS a recolher	R\$ 131,71

Percebe-se, nesse exemplo, o encarecimento da operação em dois principais aspectos: i) se num primeiro momento a indústria pagava R\$ 461,33 de energia elétrica e se creditava de R\$ 115,33, noutro ela paga R\$ 400,00, mas não tem crédito; ii) se atualmente a indústria deve recolher R\$ 4,52 de ICMS, no cenário da RECORRENTE ela teria de recolher R\$ 131,71. Ou seja, a indústria seria onerada para, ao fim e ao cabo, o consumidor final ter um acréscimo de aproximadamente 10% no preço do produto final.

Ressalte-se: esse seria o melhor cenário possível, assumindo que a empresa RECORRENTE repassaria **integralmente** sua diminuição de custos ao consumidor final, sem que obtivesse qualquer vantagem financeira com a isenção. Contudo, como mencionado, não há garantia de que esse “desconto” realmente alcançaria os consumidores, pois fica a cargo da empresa RECORRENTE. se irá aumentar seus lucros ou repassar a vantagem adiante. Por outro lado, o provimento do presente recurso certamente propiciaria o alívio do fluxo de caixa da RECORRENTE (por não ser mais necessário o desembolso com o débito de ICMS) e, eventualmente, o aumento de suas margens de lucro.

O cenário é o mesmo se adotada a alíquota de 7%, requerida subsidiariamente pela RECORRENTE. Com a redução da alíquota para 7%, os créditos também terão de ser estornados, ainda que parcialmente, obtendo-se o mesmo efeito da alíquota zerada.⁴⁸

Desse modo, resta demonstrado que os supostos benefícios coletivos alegados pela RECORRENTE, caso reduzida a alíquota de ICMS sobre a energia elétrica, são inexistentes. Isenções concedidas por inovação do Poder Judiciário, sem a utilização dos mecanismos garantidores da desoneração, não possuem o condão de reduzir o valor final dos produtos ou serviços, mas podem, sim, gerar o efeito reverso.

2.6.2. OS IMPACTOS NA REGRESSIVIDADE DO IMPOSTO

Indo adiante, ressalte-se que o pleito da RECORRENTE também não é hábil para reduzir o efeito regressivo do imposto, a despeito dos argumentos da RECORRENTE. Em realidade, se o presente recurso for provido, a regressividade será possivelmente aumentada, pois não haverá modificação na lógica do impacto da tributação sobre o consumo de energia, que continuará sendo desproporcional entre as diferentes classes sociais, com o agravo de tornar ineficientes as medidas já adotadas pelo RECORRIDO.

Como é cediço, os impostos incidentes sobre o consumo – como o ICMS – possuem efeito regressivo, o que significa que a carga de tributação é mais onerosa para as classes mais baixas do que para as mais altas. Isso porque, embora a alíquota seja a mesma para todos os consumidores, proporcionalmente falando, quase a totalidade da renda das classes mais baixas é voltada para o consumo, enquanto apenas uma parte da renda das classes mais altas se direciona a isso.⁴⁹

O resultado dessa sistemática pode ser visualizado nos estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), que concluíram que para 10% das famílias mais pobres a carga tributária de impostos indiretos chega a atingir 28% da renda, enquanto 10%

⁴⁸ "Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual". STF – RE 635.688.

⁴⁹ "No caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. Uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo (e, portanto, toda a sua renda será alcançada pela tributação do consumo), enquanto aquele de maiores posses terá boa parte de sua renda vertida em investimento (e, portanto, não atingida, pelo menos imediatamente, pelo imposto sobre consumo)". SCHOUERI, 2021, p. 235.

das famílias mais ricas comprometem apenas 10% de suas rendas com os mesmos impostos.⁵⁰

Com a redução da alíquota de ICMS sobre energia elétrica, seja a zero, seja a 7%, a regressividade continuará existindo e será, até mesmo, ampliada. Isso pois tanto os mais ricos quanto os mais pobres **estarão sujeitos à mesma carga tributária**, como já acontece atualmente. É dizer – supondo que essa redução de alíquota reflita no custo repassado ao consumidor final –, se os mais pobres pagarem menos pela energia, o mesmo ocorrerá com os mais ricos. Logo, não há redução alguma da regressividade.

Por outro lado, a regressividade só pode ser impactada se as classes mais abastadas passassem a pagar proporcionalmente mais ICMS pela energia elétrica do que as classes inferiores, o que em certa medida já é assegurado pelo RECORRIDO, por meio da redução do ICMS incidente sobre residências e cooperativas com consumo baixo, e por meio das políticas públicas detalhadas no item 2.5. Caso adotada a mesma alíquota para todos os consumidores, as medidas já implementadas perderiam a eficácia. O resultado seria o **agravamento** da regressividade do ICMS caso provido o pleito da RECORRENTE.

Portanto, diante do exposto, requer-se o improvimento do presente recurso, considerando que o pleito não atinge o suposto objetivo de redução da regressividade do ICMS sobre energia elétrica, dado que o pedido da RECORRENTE não modifica a lógica do impacto da tributação sobre o consumo, mas sim amplia o poder de compra das classes mais abastadas.

2.7. EXTRAFISCALIDADE: FORMA DE CONTROLAR O CONSUMO DE ENERGIA

Como já visto anteriormente no item 2.2, diferentemente do ICMS, o IPI, por força do inciso I, § 3º, do art. 153 da Constituição, "será seletivo, em função da essencialidade do produto". Assim, o próprio constituinte estabeleceu os parâmetros da extrafiscalidade desse imposto. Com isso, espera-se, por exemplo, que a alíquota do IPI de um fogão ou geladeira seja, em geral, menor do que a de um perfume, dada a essencialidade dos dois primeiros produtos.

⁵⁰ RIBEIRO; LUCHIEZI JR; MENDONÇA, 2011, p. 14.

Ocorre que, no caso do ICMS, como também já visto, o legislador estabeleceu que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III, da Constituição). Assim, facultou ao legislador competente a discricionariedade da variação da alíquota, uma vez que o ICMS é preponderantemente fiscal, sendo, conforme CARRAZZA, a maior fonte de arrecadação dos estados.⁵¹

Contudo, ainda assim, **o ICMS pode exercer função extrafiscal**, havendo a possibilidade de o legislador competente variar as alíquotas conforme as circunstâncias, não esquecendo a natureza fiscal, mas premiando também os comportamentos desejáveis, próprios da extrafiscalidade. A título de exemplo, serão duas as situações mencionadas: i) crise hídrica; ii) planejamento econômico sustentável.

Como se sabe, a RECORRENTE faz parte, na condição de distribuidora, do mercado de energia cuja fonte é hidrelétrica. De acordo com dados de jan/2020, do Governo Federal, as hidrelétricas produzem 63,8% da energia elétrica consumida no país.⁵² Embora seja uma fonte renovável, o funcionamento de usinas hidrelétricas é condicionado à cheia dos rios e, em última análise, ao clima favorável à chuva. Em casos cuja falta de chuva afeta a produção de energia, a ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) autoriza a cobrança de taxas adicionais para i) desestimular o consumo e ii) compensar o aumento do custo, visto que outras fontes de produção de energia passam a ser usadas. Em circunstâncias extremas, fala-se em racionamento de energia elétrica, como é o que ocorre na atual crise hídrica por que passa país.⁵³

Sendo assim, uma vez entendido que o ICMS também possui característica extrafiscal, o que se defende é que, conforme o “poderá” do inciso III, do § 2º, do art. 155 da Constituição, os estados juntos ao CONFAZ tenham a discricionariedade de variar as alíquotas na exata medida do comportamento que se pretende induzir, beneficiando quem economiza e onerando quem gasta excessivamente.

O segundo ponto, pelo qual se justifica a extrafiscalidade do ICMS conferida pelo constituinte, é de planejamento econômico sustentável. Embora as usinas hidrelétricas utilizem fonte renovável, não se pode ignorar que os custos ambientais causados pela

⁵¹ CARRAZZA, 1998, p. 19.

⁵² GOVERNO DO BRASIL, 2020b.

⁵³ MARTELLO, 2021.

construção de barragens⁵⁴ e tampouco o cenário de incerteza causado pelo perigo de racionamento,⁵⁵ uma vez que não se controla a cheia dos rios.

Neste cenário, embora o ICMS seja preponderantemente fiscal, é salutar que se possa estimular, com tributação reduzida, a produção de energia elétrica considerada desejável, como a de origem eólica, por exemplo. Do contrário, perder-se-ia o incentivo tributário de fomentar o setor elétrico adequado do ponto de vista ambiental. Também sob esse aspecto, impõe-se a improcedência do recurso em tela.

2.8. NÃO CABE AO JUDICIÁRIO A FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS, SOB PENA DE AGIR COMO LEGISLADOR POSITIVO

O art. 2 da Constituição estabelece que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Desse dispositivo, extrai-se o princípio da separação dos poderes, basilar para a construção do Estado de Direito. Assim, como é de amplo conhecimento, cabe ao Poder Executivo administrar, ao Poder Legislativo legislar e ao Poder Judiciário julgar.

No entanto, MICHEL TEMER bem observa que cada um dos Poderes possui funções atípicas.⁵⁶ Neste sentido, o Legislativo também administra e julga, o Executivo também julga e legisla e o Judiciário também legisla e administra. Por exemplo, o Judiciário legisla quando um determinado tribunal estabelece um regulamento interno (art. 96, I, “a”, da Constituição), ao passo que administra quando organiza a rotatividade das férias dos funcionários do tribunal (art. 96, I, “f”, da Constituição).⁵⁷ Nota-se que, apesar de atípicas, essas atividades continuam sendo exercidas nos limites da previsão legal. Respeita-se, portanto, o princípio da legalidade, um dos princípios basilares para a construção do Estado de Direito.

Ainda sobre o princípio da legalidade, extraído do art. 5, II, da Constituição,⁵⁸ GILMAR MENDES e PAULO BRANCO escreveram: “A ideia expressa no dispositivo é a de que somente a lei pode *criar regras jurídicas (Rechtsgesetze)*, no sentido de interferir na esfera jurídica

⁵⁴ G1, 2016.

⁵⁵ RIZÉRIO; YAZBEK, 2021.

⁵⁶ TEMER, 2007, p. 122.

⁵⁷ TEMER, 2007, p. 123.

⁵⁸ Art. 5º, II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

dos indivíduos de forma inovadora".⁵⁹ Por outras palavras, nas relações que o estado possui com os particulares, apenas a lei pode interferir na esfera jurídica para criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações. Lei, por assim dizer, é aquela produzida por órgão competente,⁶⁰ segundo o princípio da reserva legal.

Como FREDIE DIDIER JR. explica, o termo processo "pode ser compreendido como *método de criação de normas jurídicas, ato jurídico complexo (procedimento) e relação jurídica*." ⁶¹ . Processo, neste sentido, pode ter mais de um significado. Contudo, a conceituação que interessa para a análise é a de método para a criação de normas jurídicas. Observa-se que, além de a lei somente poder ser elaborada por órgão competente para a criação de normas, devem ser respeitados os procedimentos previamente estabelecidos (critério formal) e os parâmetros do conteúdo constitucional (critério material).

Em síntese: i) a Constituição estabelece a necessidade da separação dos Poderes; ii) nenhum desses Poderes está dispensado de atuar conforme o princípio da legalidade; iii) a produção do direito se dá de acordo com a lei, desde que elaborado por órgão competente e respeitados os procedimentos necessários, bem como o conteúdo material da Constituição.

Desses 3 enunciados, extrai-se a conclusão de que o presente Tribunal não poderá deferir o que foi solicitado pela RECORRENTE, pois esta solicitou que a alíquota do ICMS referente às operações de energia elétrica seja fixada em 0 ou 7%. Em outras palavras, a RECORRENTE pretende que esta Colenda Corte substitua o legislador estadual no exercício de sua competência, em grave desrespeito às atribuições constitucionais. Trata-se, aliás, de **pedido impossível**, dado que a isenção nas operações com energia elétrica depende igualmente de aprovação do CONFAZ, nos termos da Lei Complementar n.º 24/1975.

Caso o pedido da RECORRENTE seja deferido, será desrespeitada tanto a separação dos Poderes, como os princípios da legalidade e da reserva legal. Isso porque, a independência entre os poderes será afetada pelo Poder Judiciário, que extrapolará suas funções, haja vista que não é o ator legal responsável pela fixação das alíquotas do ICMS nas diferentes operações. Sobretudo para o caso de isenção, visto que se discute a

⁵⁹ MENDES; BRANCO, 2018, p. 919, grifo do autor.

⁶⁰ MENDES; BRANCO, 2018, p. 919.

⁶¹ DIDIER JR, 2019, p. 36, grifo do autor.

possibilidade de a alíquota ser fixada em 0%. Com o integral respeito, faz-se necessária a autocontenção deste Colendo Supremo Tribunal Federal, em observância aos princípios supracitados.⁶²

Em suma, alerta-se para os perigos de se extrapolar as funções constitucionalmente atribuídas, uma vez que o termo “poderá”, do inciso III, do § 2º, do art. 155, da Constituição, confere tão somente discricionariedade aos estados e ao Distrito Federal.

2.9. OS IMPACTOS DA REDUÇÃO DA ALÍQUOTA SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA E, SUBSIDIARIAMENTE, A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS

Para além das razões apresentadas, vale ressaltar os severos impactos decorrentes da redução da alíquota sobre energia elétrica nos termos pugnados pela RECORRENTE, os quais, na eventual hipótese de não serem entendidos como suficientes para desprover o recurso, justificam, subsidiariamente, a necessidade de modulação dos efeitos.

Em primeiro lugar, insta salientar que, conforme redação expressa do art. 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), na esfera judicial “não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”. No caso em análise, considerando que o pedido principal da RECORRENTE consiste em atribuir **alíquota zero** às operações com energia elétrica, os prejuízos do eventual provimento são evidentes, com a consequente perda da arrecadação dos estados e do Distrito Federal, chamando a aplicação do referido dispositivo.

Destaca-se que o ICMS corresponde ao principal tributo estadual. Conforme dados do Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais, divulgado pelo CONFAZ, dentre todos os tributos estaduais, desde 1998, o ICMS jamais correspondeu a menos de 82% da arrecadação média das unidades federativas. No que diz respeito ao ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, a título exemplificativo, no estado de São Paulo, a arrecadação em 2020 totalizou R\$ 11.981.326.702,00.⁶³

⁶² Não se trata, aliás, de interpretação inovadora deste RECORRIDO. No Ag. Reg. no RE 449.233/RS, em que houve solicitação de extensão de tratamento tributário diferenciado, a Suprema Corte também se furtou de atuar como legislador positivo. Também no mesmo sentido foi decidido no Ag. Reg. no RE 485.290/PE e no Ag. Reg. no RE 586.997/PR.

⁶³ CONFAZ, 2021.

Nesse cenário, é inegável que o acolhimento do pleito da RECORRENTE geraria impactos econômicos desastrosos, ainda mais se fossem atribuídos efeitos retroativos à decisão. Além do grande desequilíbrio fiscal que a decisão instauraria, sobleva-se que retirar uma das principais fontes de arrecadação dos estados impactaria na efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes, bem como na realização de investimentos em políticas públicas, que dependem dos valores arrecadados mediante tributos e são, como restou elucidado no item 2.5, as medidas mais efetivas para se atingir a justiça fiscal.

Nesse sentido, tem-se que, no ano de 2020, o estado de São Paulo investiu R\$ 18.853.955.089,55 em saúde⁶⁴ e R\$ 34.007.113.970,74 em educação.⁶⁵ Se provido o pedido da RECORRENTE, o referido estado perderia quase **12 bilhões de reais**, o que impactaria nas políticas públicas e agravaria o risco de **endividamento**. Mais prejudicial ainda seria se, cumulada com essa perda arrecadatória, os estados tivessem que restituir os contribuintes dos valores recolhidos até o momento do julgamento.⁶⁶

Resta claro, portanto, que os impactos negativos proporcionados pela redução da alíquota incidente sobre a energia elétrica são maiores do que os eventuais benefícios alegados pela RECORRENTE. Sendo assim, por força do art. 20 da LINDB, as consequências práticas da decisão devem ser consideradas, visto o grave prejuízo econômico que o eventual acolhimento da pretensão da RECORRENTE ocasionaria, não há outra conclusão possível senão a de que deve ser mantido incólume o acórdão recorrido.

Ainda assim, na hipótese de o recurso ser provido, a decisão deverá ter seus efeitos modulados para o futuro, por razões de segurança jurídica e excepcional interesse social, a fim de proteger os atos praticados durante a presunção de constitucionalidade da lei, dadas as consequências desastrosas do provimento para os estados da federação, expostas acima.

Via de regra, o efeito temporal das decisões judiciais que declaram a inconstitucionalidade de lei são *ex tunc*, ou seja, retroagem até a edição do ato normativo considerado inconstitucional.⁶⁷ Porém, o Poder Judiciário pode e deve aplicar efeito

⁶⁴ GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2020a.

⁶⁵ GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2020b.

⁶⁶ Em Minas Gerais, por exemplo, a arrecadação no mesmo ano totalizou R\$ 6.725.264.437,00; no Paraná, R\$ 4.585.480.932,00; na Bahia, R\$ 2.867.345.089,00. CONFAZ, 2021.

⁶⁷ “[...] a regra geral sobre decisão que decreta a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo é a da eficácia declaratória, vale dizer, retroativa (*ex tunc*)”. NERY JUNIOR; NERY, 2016, p. 209.

temporal diverso, quando a declaração de inconstitucionalidade afetar o princípio da segurança jurídica ou impactar fortemente no interesse social.⁶⁸ A Lei n. 9.868/1999 traz, em seu art. 27, a possibilidade de o STF modular os efeitos das decisões judiciais, seja para restringir os efeitos da declaração, seja para fixar sua eficácia a partir do trânsito em julgado ou a partir de outro momento ("para o futuro"), desde que haja razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Muito embora a lei em questão verse sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), essa Corte aplica o dispositivo em questão analogicamente para o controle difuso de constitucionalidade⁶⁹ (hipótese do presente caso). Aliás, a doutrina também é assente a respeito da possibilidade de modulação de efeitos em sede de Recurso Extraordinário, a qual prescinde da previsão legal específica.⁷⁰

No presente caso, a modulação se justifica por ambos os motivos: i) preservação da segurança jurídica, no sentido de proteger o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, fundados da lei reputada inconstitucional, para que não se alterem as situações já consolidadas; ii) excepcional interesse social, dado o impacto que a redução da arrecadação causará na própria efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

E nem se diga que a segurança jurídica não pode ser alegada pelo ESTADO, apenas porque é o autor da lei supostamente inconstitucional.⁷¹ A esse respeito, o MINISTRO BARROSO esclareceu, no RE 593849, que a segurança jurídica, além de direito fundamental do contribuinte, é também o **fundamento do Estado de Direito**, motivo pelo qual a modulação de efeitos pode operar em favor do fisco.⁷²

É preciso considerar que, se provido o presente recurso, o RECORRIDO será surpreendido pela decisão dessa Corte, pois só agora se está consolidando o sentido do

⁶⁸ "Quando não se outorga efeito retroativo à decisão de inconstitucionalidade, objetiva-se preservar as situações que se consolidaram com base na lei inconstitucional". MARINONI, 2011, p. 233.

⁶⁹ STF – RE 628.075.

⁷⁰ "Embora a viabilidade de outorgar efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade esteja expressa no art. 27 da Lei 9.868/1999, é indiscutível que esta possibilidade advém do princípio da segurança jurídica, o que significa que, ainda que se entendesse que tal norma se aplica apenas ao controle principal, não haveria como negar a possibilidade de modular os efeitos da decisão proferida em recurso extraordinário". MARINONI, 2011, p. 236-237.

⁷¹ "Focando a análise no direito tributário, este ramo do direito não parece ter qualquer especificidade a mais que gere o impedimento da modulação de efeitos em favor do ente público". PEIXOTO, 2015, não paginado.

⁷² STF – RE 593.849.

art. 155, § 2º, III, da CF, que vinha sendo interpretado de forma diversa pelo ESTADO. De fato, o ato normativo em discussão está **vigente há anos**, tendo sido presumida sua constitucionalidade, dado que não contrariava, até então, o posicionamento dessa Corte.⁷³ O RECORRIDO também será surpreendido pois a escolha das alíquotas sobre o ICMS é de sua única e exclusiva competência, representando verdadeira invasão de competência o estabelecimento de alíquota de ICMS pelo Poder Judiciário. É evidente que os estados não estão preparados para uma modificação nesses moldes.

Quanto ao excepcional interesse social, ele resta demonstrado pela perda massiva de arrecadação, com a redução dos recursos disponíveis para a efetivação de direitos fundamentais, situação agravada pela pandemia do Covid-19. Como se sabe, os estados da federação já possuem, em sua maioria, vultuosas dívidas. A retirada abrupta de parte significativa da arrecadação, acompanhada da possibilidade de repetição do indébito tributário, levaria os entes ao colapso, em um momento particularmente delicado.

Por isso, na remota hipótese de o recurso ser provido, é imperioso que os efeitos da decisão sejam modulados para o futuro, a fim de que os estados da federação possam se adequar, com os ajustes nos futuros orçamentos. Caso não seja esse o entendimento da Corte, roga-se para que, ao menos, afaste-se a possibilidade de repetição de indébito da presente tese, dados os graves impactos às finanças públicas.⁷⁴

3. DOS PEDIDOS

À vista do exposto e fundamentado, o RECORRIDO vem, respeitosamente, perante V. Excelências, requerer que seja improvido o recurso interposto pela RECORRENTE, mantendo-se a decisão recorrida, a fim de se reconhecer a constitucionalidade das alíquotas de ICMS fixadas sobre a energia elétrica.

Na hipótese de ser julgada procedente a irrisignação da RECORRENTE, subsidiariamente, requer-se sejam modulados para o futuro os efeitos da respectiva decisão, ou ao menos restringidos, a fim de limitar os impactos decorrentes do novo entendimento.

⁷³ Ressalte-se que essa Corte, em outras oportunidades, já decidiu por modular os efeitos de sua decisão por estar decidindo de forma inédita: STF – RE 628075.

⁷⁴ Confirme decidido no STF – RE 560626.

Nestes termos, pede deferimento.

Local, data.

Advogado(a)/OAB

REFERÊNCIAS

Doutrina

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 4. ed. São Paulo: Malheiro, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONFAZ. **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. [S. l.], 2021. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTetZjdkZjRlZjk4YzUyYyYyZkYyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>. Acesso em: 20 ago. 2021.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 21. ed. Salvador: Jus Podivm, 2019. v. 1.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. *E-book*.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

USINA de Belo Monte causa impactos ambientais e sociais em Altamira (PA). **G1**, [s.l.], 20 jul. 2016. Disponível em: <http://g1.globo.com/profissao-reporter/noticia/2016/07/usina-de-belo-monte-causa-impactos-ambientais-e-sociais-em-altamira-pa.html>. Acesso em: 9 ago. 2021.

GOVERNO DO BRASIL. **Bolsa Família alcançou mais de 14,2 milhões de lares em julho**. [S. l.], 28 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/assistencia-social/2020/07/bolsa-familia-alcancou-mais-de-14-2-milhoes-de-lares-em-julho>. Acesso em: 27 jul. 2021.

GOVERNO DO BRASIL. **Fontes de energia renováveis representam 83% da matriz elétrica brasileira**. [S. l.], 21 jan. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/noticias/energia-minerais-e-combustiveis/2020/01/fontes-de-energia-renovaveis-representam-83-da-matriz-eletrica-brasileira>. Acesso em: 28 ago. 2021.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Demonstrativo de aplicação de recursos na saúde**. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Demonstrativo-de-Aplica%C3%A7%C3%A3o-de-Recursos-na-Sa%C3%BAde.aspx>. Acesso em: 21 ago. 2021.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Demonstrativo de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino**. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Demonstrativo-de-Aplica%C3%A7%C3%A3o-de-Recursos-na-Educa%C3%A7%C3%A3o.aspx>. Acesso em: 21 ago. 2021

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114.

HARADA, Kiyoshi. ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [São Paulo], vol. 115, p. 205-222, mar./abr. 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores. **Revista TST**, Brasília, v. 77, n. 3, p. 223-248, jul./set. 2011.

MARTELLO, Alexandre. Taxa extra na conta de luz deve aumentar, diz Guedes: 'Não adianta ficar sentado chorando'. **G1**, Brasília, 26 ago. 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/crise-da-agua/noticia/2021/08/26/taxa-extra-na-conta-de-luz-deve-ser-aumentada-diz-guedes-nao-adianta-ficar-sentado-chorando.ghtml>. Acesso em: 28 ago. 2021.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado**. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEIXOTO, Ravi. A modulação de efeitos em favor dos entes públicos na superação de precedentes: uma análise da sua (im)possibilidade. **Revista de Processo**, [São Paulo], v. 246, p. 381-399, ago. 2015.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis; GONZALEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario**. 2. ed. Madrid: Ediloriales de Derecho Reunidas, 1978. t. 1.

RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (org.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão**. Brasília: Ipea, 2011.

RIZÉRIO, Lara; YAZBEK, Priscila. Especialistas falam em risco de apagão energético; veja impactos da crise de energia na Bolsa e na economia. **InfoMoney**, São Paulo, 28 maio 2021. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/mercados/especialistas-falam-em-risco-de-apagao-energetico-veja-impactos-da-crise-de-energia-na-bolsa-e-na-economia/>. Acesso em: 9 ago. 2021.

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

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

UFSC LABSFAC. **Dados do IBGE**: quedasubstancial no tamanho das famílias brasileiras.[Florianópolis], 23 maio 2016. Disponível em: <https://labsfac.ufsc.br/2016/05/23/dados-do-ibge-queda-substancial-no-tamanho-das-familias-brasileiras/>. Acesso em: 10 set. 2021.

Legislação

PARANÁ. Decreto n. 7.871, de 29 de setembro de 2017. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do estado do paraná, Anexo V,isenção 111. Disponível em: <https://www.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Legislacao-Tributaria>. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título VI, Capítulo I, Seção I – Dos princípios gerais, Art. 145, § 1º. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título VI, Capítulo I, Seção II – Das limitações do poder de tributar, Art. 150, II. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título VI, Capítulo I, Seção III – Dos impostos da união, Art. 153, § 2º, I. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título VI, Capítulo I, Seção IV – Dos impostos dos estados e do distrito federal, Art. 155, § 2º, b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título VI, Capítulo I, Seção IV – Dos impostos dos estados e do distrito federal, Art. 155, § 2º, III. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, art. 20. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Lei da ADI e da ADC, art. 27. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título I – Dos princípios fundamentais, Art. 2º.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
Acesso em: 12 de set. 2021

BRASIL. Constituição (1988), Título II, Capítulo I – Dos direitos e deveres individuais e coletivos, Art. 5º, II. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título IV, Capítulo III, Seção I – Disposições gerais, Art. 96, I, a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Constituição (1988), Título IV, Capítulo III, Seção I – Disposições gerais, Art. 96, I, f. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de set. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: 9 jan. 1975.

BRASIL. Lei n. 10.438, de 26 de abril de 2002. Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, recomposição tarifária extraordinária, cria o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), dispõe sobre a universalização do serviço público de energia elétrica, dá nova redação às Leis no 9.427, de 26 de dezembro de 1996, no 9.648, de 27 de maio de 1998, no 3.890-A, de 25 de abril de 1961, no 5.655, de 20 de maio de 1971, no 5.899, de 5 de julho de 1973, no 9.991, de 24 de julho de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: 29 abr. 2002.

BRASIL. Lei n. 12.212, de 20 de janeiro de 2010. Dispõe sobre a Tarifa Social de Energia Elétrica; altera as Leis nos 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.925, de 23 de julho de 2004, e 10.438, de 26 de abril de 2002; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: 21 jan. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 357.277**. Relator: Nelson Jobim. Brasília, 06 de junho de 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 370.682**. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, 19 de dezembro de 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. RE/RG n. 398.365**. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, 22 de setembro de 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 449.233**. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 10 de março de 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 485.290**. Relatora: Ellen Gracie. Brasília, 20 de agosto de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 560.626**. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, 05 de dezembro de 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 586.997**. Relator: Dias Toffoli. Brasília, 16 de outubro de 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 628.075**. Relator: Edson Fachin. Brasília, 01 de outubro de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 635.688**. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, 13 de fevereiro de 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 350.446**. Relator: Nelson Jobim. Brasília, 06 de junho de 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 593.849**. Relator: Edson Fachin. Brasília, 05 de abril de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário n. 576.321**. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 13 de setembro de 2009. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. Recurso Extraordinário n. 353.657. Relator: Marco Aurélio. Brasília, 07 de março de 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. STF. Recurso Extraordinário n. 353.657. Relator: Marco Aurélio. Brasília, 07 de março de 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 11 set. 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 514

FAZENDA

Ana Carolina Souza da Silva

Davi Lucena De Assunção Silva

Giulia Kohl Abdalla

Mariana Toledo Eulalio Dos Santos

Nicole Martendal Trotta

Renato Bulbarelli Valentini

Valentina Tamara Jalbut

Victor Klass

EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA. RECORRIDO: ESTADO

Sumário: I – BREVE SÍNTESE DO OBJETO DESTE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. II – DO DIREITO. 1. Da observância do art. 155, §2º, III da CRFB/1988: Da aplicação da seletividade em função da essencialidade da energia elétrica. 1.1. “Deverá” x “poderá”: A diferenciação dos modais deônticos “obrigatório” e “permitido”, a partir da redação do art. 153, §3º, I e do art. 155, §2º, III, ambos da CRFB/1988. 1.2. Da consagração da seletividade em função da essencialidade da energia elétrica na eleição das alíquotas aplicáveis pelo ESTADO. 2. Da discricionariedade dos Estados e do Distrito Federal para estabelecer as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações com energia elétrica dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos. 2.1. Da liberdade para eleição de alíquotas em consonância com o princípio federativo. 2.2. Da impossibilidade de o Poder Judiciário fixar as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações com energia elétrica. 3. Da função extrafiscal do ICMS expressa na eleição das alíquotas aplicáveis às operações com energia elétrica. 4. Da observância dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva na fixação de alíquotas pelo ESTADO. 5. Da inexistência de benefício fiscal no caso. III – SÍNTESE DOS ARGUMENTOS. IV – DO PEDIDO.

O **ESTADO**, devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por meio de seus procuradores infra-assinados, apresentar **MEMORIAIS DE JULGAMENTO**, sintetizando as razões de fato e de direito pelas quais deve ser negado provimento a este Recurso Extraordinário.

1 SÍNTESE DO OBJETO DESTE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte SOUTO BORGES LTDA. (“Recorrente”) em face do Estado Recorrido (“ESTADO”), por meio do

qual objetiva a redução de alíquota de ICMS em suas operações de comercialização de energia elétrica.

I.1. O contribuinte tem como objeto social a comercialização de energia elétrica. De acordo com a legislação vigente, a Recorrente está submetida à alíquota de 25% nas operações de comercialização dessa mercadoria. No entanto, quando a comercialização é realizada a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh ou produtoras cooperativas rurais até no limite de 500 Kwh, a alíquota aplicável é de 12%.

I.2. Em suas razões recursais, a Recorrente sustenta que a comercialização de energia elétrica é atividade essencial, tendo em vista que é meio para todas as demais atividades, dentre as quais destaca-se a produção de alimentos, medicamentos e vestuário. Por essas razões, defende que a comercialização de energia elétrica deveria submeter-se à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais, ou, quando menos, à alíquota de 7% prevista para mercadorias especialmente úteis, com base no art. 155, § 2º, III da CRFB/1988.

I.3. Ocorre que o princípio da seletividade deve ser visto como mecanismo que irá nortear o legislador na gradação das alíquotas de ICMS. Melhor dizendo, deve ser entendido como preceito que distinguirá as alíquotas do imposto em função de um critério pré-estabelecido pelo legislador constitucional.

I.4. Nesse sentido, é de suma importância a consideração, sobretudo, de três grandes elementos para a análise do caso em tela: (i) a competência normativa e a discricionariedade do legislador estadual; (ii) a essencialidade das mercadorias e serviços para o ser humano; e

(iii) a função e finalidade dada a energia elétrica. Considerando a análise conjunta dos elementos supracitados, a única conclusão possível será a da constitucionalidade das alíquotas definidas pelo ESTADO.

I.5. Não merece prevalecer, portanto, a pretensão recursal da ora Recorrente, como se passa a demonstrar.

II DO DIREITO

1. Da observância do art. 155, §2º, III da CRFB/1988: Da aplicação da seletividade em função da essencialidade da energia elétrica

1.0.1. De acordo com o art. 155, §3º da CRFB/1988, os únicos impostos que estão autorizados constitucionalmente a incidir sobre operações de energia elétrica são:

(i) ICMS,

(ii) Imposto de Importação e (iii) Imposto de Exportação.

1.0.2. Segundo Roque Antonio Carrazza, a legislação optou por descrever, como hipótese de incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica, o fato de consumir, por força de um negócio jurídico oneroso, essa mercadoria, com transferência de sua titularidade.¹ Nesse sentido, Walter T. Álvares reitera essa definição, ao afirmar que: "A produção e a distribuição são pressupostos ao consumo da energia elétrica, porém, essas fases não são causas de hipótese de incidência do ICMS energia elétrica, sendo necessário para a realização de fato imponible o consumo pelo consumidor final".²

1.0.3. A base de cálculo do ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, nos moldes do art. 13, VIII, da Lei Complementar 87/1996³, é "o valor da operação de que decorrer a entrada". Sobre ela será aplicada a alíquota em percentual fixado por lei editada por cada um dos entes tributantes, que devem observar ainda se há autorização por convênio para a redução da alíquota aplicável.⁴

1.0.4. Passadas essas considerações preliminares acerca da hipótese de incidência e da base de cálculo do ICMS cobrado sobre a energia elétrica, seguiremos

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 188.

² ÁLVARES, Walter T. *Instituições de Direito de Eletricidade*. Vol. 2. Belo Horizonte: Ed. Bernardo Álvares, 1962, p. 501.

³ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: [...]

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; [...] Art. 13. A base de cálculo do imposto é: [...]

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

⁴ Conforme determina o art. 155, §2º, XII, "g" da CRFB/1988, e da Lei Complementar 24/1975.

demonstrando que aplicação da seletividade pretendida pelo Recorrente contraria, flagrantemente, o texto constitucional.

1.1. “Deverá” x “poderá”: A diferenciação dos modais deônticos “obrigatório” e “permitido”, a partir da redação do art. 153, §3º, I e do art. 155, §2º, III, ambos da CRFB/1988

1.1.1. O constituinte estabeleceu, no art. 155, §2º, III, que o ICMS “poderá” ser seletivo. Tal comando tem sua substância demonstrada ao se observar que, consoante o art. 153, §3º, I da CRFB/1988, outro tributo, o IPI, “será” seletivo.

1.1.2. A fim de realizar o mais adequado processo exegético, Carlos Maximiliano afirma que a lei não possui palavras inúteis⁵. Portanto, para compreender a mensagem contida naqueles dispositivos é imprescindível analisar os termos usados pelo legislador para verificação dos modais deônticos por ele eleitos.

1.1.3. Seguindo a lição de Hans Kelsen, Paulo de Barros Carvalho indica os modais próprios da atividade legislativa⁶. Eles são três, e somente três: obrigatório, proibido e permitido. Situam-se no conseqüente normativo para determinar a conduta a ser adotada pelo sujeito que pratica o fato descrito na hipótese da norma, podendo revelar uma obrigação, uma proibição ou uma permissão⁷.

1.1.4. Da própria acepção do vocábulo “poderá”, contido no art. 155, §2º, III da CRFB/1988, evidencia-se uma faculdade, ou seja, uma norma jurídica com o modal “permitido”, e não uma obrigação imposta ao sujeito. Tal questão, *per se*, denota a discricionariedade do legislado para adoção do princípio da seletividade na fixação

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Heremênutica e Aplicação do Direito*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, p. 262.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 8ª ed. São Paulo, Noeses: 2021, p. 84.

⁷ “Quaisquer que sejam os conteúdos atribuídos a uma norma jurídica, é logicamente impossível elaborar prescrição que não possa ser estruturada a partir da fórmula que relaciona um termo antecedente a um conseqüente por meio de conectivo implicador; isto é, um juízo hipotético-condicional.

No interior do termo conseqüente, mais uma vez encontra-se o dever-ser, dessa vez modalizado para tornar obrigatória, proibida ou permitida a conduta prescrita aos sujeitos da relação jurídica. Diz-se modalizado porque esse functor deôntico é qualificado pelo emprego de um dos três modais que a lógica jurídica reconhece e assim os representa: “O” (obrigatório), “V” (proibido) ou “P” (permitido). (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 8ª ed. São Paulo, Noeses: 2021, p. 84).

de alíquotas do ICMS, sobre o que discorreremos especificamente no tópico 2 destes Memoriais.⁸

1.1.5. Antes, passaremos ao exame da adoção da seletividade em função da essencialidade na eleição pelo ESTADO das alíquotas incidentes sobre operações com energia elétrica.

1.2. Da consagração da seletividade em função da essencialidade da energia elétrica na eleição das alíquotas aplicáveis pelo ESTADO

1.2.1. Sobre o conceito da seletividade, prescrita no art. 155, § 2º, III da CRFB/1988, Aliomar Baleeiro afirma que: *“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”*.⁹

1.2.2. Assim, o princípio da seletividade funciona como espécie de instrumento constitucional para balizar as alíquotas de ICMS.¹⁰ Nesse contexto, Melissa Guimarães Castello defende que essa graduação de alíquotas do imposto pode ser vista como a própria concretização do princípio da seletividade em função da essencialidade.¹¹

1.2.3. Exemplo claro da atividade do referido princípio constitucional está, inclusive, no caso concreto analisado, haja vista a clara diferenciação entre as alíquotas de ICMS previstas para os diferentes tipos de consumidores finais:

⁸ José Eduardo Soares de Melo também adota esse posicionamento, entendendo ser a adoção da seletividade facultada aos Estados, o que pode ser inferido do uso do termo “poderá” pelo legislador constitucional. (MELO, José Eduardo Soares. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 360)

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984, p. 206.

¹⁰ Nesse sentido, Regina Helena Costa afirma que: *“Na seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, mais nítida ainda é a ideia de capacidade contributiva. Isto porque a Constituição sinaliza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota – e, conseqüentemente, o imposto – e vice-versa. Tal norma volta-se, portanto, para a concepção da prescrição do ‘mínimo vital’ [...]”*. (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 106).

¹¹ CASTELLO, Melissa Guimarães. *Fórum de Dir. Urbano e Ambiental - FDU*, n. 81, ano 14, mai/jun 2015, Belo Horizonte, 2015, p. 43.

FAIXA DE CONSUMO	ALÍQUOTA DE ICMS
Consumidores residenciais até 150 kwh	12%
Produtores rurais até 500 Kwh	12%
Consumidores residenciais acima de 150 Kwh	25%
Produtores rurais acima de 500 Kwh	25%
Demais casos	25%

1.2.4. Considerando o orçamento familiar restrito, os consumidores residenciais de baixa renda provavelmente usarão energia elétrica apenas para atividades domésticas essenciais. Logo, não é justo equipará-los à mesma alíquota dos consumidores de alta renda, que possuem mais eletrodomésticos e equipamentos eletrônicos. Estes tendem consumir energia tanto para atividades básicas, quanto para atividades supérfluas que visem somente satisfação de luxos individuais. Ademais, os consumidores de baixa renda, que destinam percentual maior de seus rendimentos ao pagamento de energia elétrica, se beneficiam da alíquota menor. Em contrapartida, aqueles que desperdiçam ou a usam além do necessário serão gravados mais onerosamente.

1.2.5. Por óbvio, o papel da energia elétrica nos processos produtivos é relevante. Contudo, a equiparação de sua importância ao mesmo patamar do consumo doméstico é plenamente descabida.

1.2.6. Ou seja, não se ignora a relevância da eletricidade no desenvolvimento do processo produtivo. No entanto, é evidente que o perfil dos grandes consumidores é delimitado às empresas e cidadãos com elevada capacidade econômica. Para esses, a utilização da energia ultrapassa o que se considera como supressão das necessidades essenciais, pois a busca pelo lucro não é caracterizada como fator vital da vida humana.

1.2.7. A diferenciação de alíquotas nos padrões questionados pelo contribuinte, longe de buscar impor penalidade aos particulares, objetiva distribuir, de forma equânime, a carga tributária com base num critério objetivo. Aqueles que consomem mais utilizam a energia para finalidades distintas do cidadão médio, que a utiliza para que possa viver com dignidade. Portanto, no uso de sua atribuição discricionária, o

legislador estadual, a partir da competência constitucionalmente delineada, estabeleceu um tratamento efetivamente diferenciado em relação às atividades essenciais, seguindo o que prescreve o art. 155, §2º, III da CRFB/1988.

2. Da discricionariedade dos Estados e do Distrito Federal para estabelecer as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações com energia elétrica dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos

2.0.1. Sobre a tributação da energia elétrica é pelo ICMS, em linhas gerais, cumpre notar que a CRFB/1988 prescreve, em seu art. 155, II, a competência aos Estados para instituir o ICMS, delimitando apenas aspectos gerais da tributação. Aspectos específicos ficaram a cargo do legislador infraconstitucional, que possui margem de liberdade, dentro das balizas constitucionais, para estabelecê-los.

2.0.2. Essa margem de liberdade configura o que a doutrina administrativista costuma chamar de discricionariedade. Os atos discricionários são aqueles em que o legislador poderá escolher entre alternativas legalmente previstas.¹² Em síntese, é onde os legisladores exercem as suas escolhas, devendo fazê-las dentro das margens estabelecidas pela CRFB/1988 e pelas normas infraconstitucionais.

2.0.3. Nesse ponto, cumpre destacar que discricionariedade e vinculação não se confundem. Os atos administrativos vinculados são aqueles delimitados por lei, cabendo ao legislador agir estritamente conforme estabelecido pela lei, sem qualquer margem de liberdade.

¹² Em outras palavras, a discricionariedade seria a moldura legal estabelecida pela Constituição Federal, que fornece certa amplitude ao operador do direito. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que: *"Discricionariedade é a margem de "liberdade" que remanesça ao administrador para eleger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, um, dentre pelo menos dois comportamentos, cabíveis perante cada caso concreto, a fim de cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando, por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida no mandamento, dela não se possa extrair objetivamente uma solução unívoca para a situação vertente."* (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 923)

No mesmo sentido, Maria Sylvania Zanella Di Pietro define discricionariedade como: *"[...] a faculdade que a lei confere à administração para apreciar o caso concreto, segundo critério de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções válidas perante o direito."* (DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Discricionariedade administrativa na constituição de 1988*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 67)

2.0.4. Ademais, a discricionariedade também é sinônima de arbitrariedade. A discricionariedade estaria justamente na pluralidade de decisões/escolhas legítimas para, diante do caso em questão, proceder-se à escolha de uma das opções possíveis para realização do interesse público. Já ao agir arbitrariamente, o agente político, revestido de suas funções, ultrapassa essa moldura legal, operando além das alternativas de que dispõe de acordo com a lei. Nesse caso, o legislador age não de acordo com o interesse público, mas com base em seus próprios interesses, onde não há margem de liberdade para escolha entre mais de um caminho possível.

2.0.5. Partindo dessas definições, as alíquotas do ICMS sobre a energia elétrica deverão ser definidas discricionariamente pelos Estados e pelo Distrito Federal, o que não significa dizer que elas serão arbitrariamente escolhidas.

2.0.6. O ICMS é um dos tributos incidentes sobre o consumo. Contudo, é importante esclarecer que sua incidência não se dá sobre a mercadoria em si, ou seja, sobre a energia elétrica, mas sobre a operação relativa à circulação dessa mercadoria.¹³

2.0.7. No entanto, ao mesmo tempo em que a tributação do consumo permite captar a renda não declarada do consumidor, o efetivo consumo de mercadoria não reflete necessariamente a capacidade contributiva do contribuinte. Por isso, há de se observar um segundo quesito, qual seja, o princípio da seletividade, que implica na utilização de alíquotas menores para a tributação de produtos de maior necessidade/essencialidade.

2.0.8. Portanto, resta claro que não é sobre qualquer operação envolvendo energia elétrica que a alíquota de 25% será aplicável. Os dispositivos legais editados pelo Estado fazem a diferenciação de alíquotas discricionariamente, observando os limites postos pelo legislador constitucional no art. 155, §2º, III, que estabelece que o

¹³ Sobre este aspecto, Luís Eduardo Schoueri sustenta que: *"É comum imaginar-se que um tributo incide sobre um produto. Afinal, é no ato de consumo que se dá a tributação e alíquota e a base de cálculo se fixam a partir do produto e seu preço. Essa aproximação, conquanto simples, não é satisfatória. De um ponto de vista econômico, o que se busca não é o valor do produto, mas a renda do consumidor. Por exemplo, uma mesma garrafa de água mineral tem preços bastante distintos se a venda se dá num supermercado, numa mercearia ou num restaurante luxuoso. O produto é o mesmo, mas o preço é diverso. Fosse o produto o foco da tributação, então não se justificaria diferença. Esta se dá porque, em verdade, o que se tem são três atos de consumo, pelos quais três pessoas diferentes empregam sua renda. O consumidor no restaurante empregará maior parcela de sua renda, se comparado aos demais. É essa renda que será tributada."* (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 416)

imposto pode ser seletivo conforme a essencialidade da mercadoria.

2.0.9. Assim, o legislador infraconstitucional não poderá desconsiderar por completo o que está previsto no citado dispositivo. No entanto, é de suma importância apontar que a linguagem trazida pela CRFB/1988, ao estabelecer que o ICMS “poderá ser seletivo”, fornece ao legislador estadual maior margem de liberdade para eleição das alíquotas aplicáveis ou da alíquota aplicável ao ICMS incidente sobre energia elétrica.

2.0.10. Quanto a esse ponto, vale ressaltar que não procede a afirmação de que a seletividade aplicável ao ICMS seria obrigatória, assim como aquela prevista para o IPI, ou seja, que o tributo **deveria** ser seletivo em função da essencialidade do produto. Isso porque é ilegítima a tentativa de superar o que a letra do texto constitucional estabelece (“poderá”) e ignorar a distinção feita pelo legislador constitucional quanto a esses impostos (IPI “deverá” ser seletivo e ICMS “poderá” ser seletivo), equiparando dois verbos com mandamentos distintos.

2.0.11. Desse modo, abre-se para o legislador infraconstitucional duas possibilidades: (i) determinar que todas as operações com energia elétrica serão tributadas com base na mesma alíquota; ou (ii) eleger alíquotas diferenciadas em função da essencialidade.

2.1. Da liberdade para eleição de alíquotas em consonância com o princípio federativo

2.1.1. Mesmo que se considere a energia elétrica essencial, tal característica não impede que, dentro da sua liberdade para fixar alíquotas, o legislador estabeleça percentual de incidência maior para determinado tipo de usuário. Tal conclusão fica ainda mais evidente ao analisar o princípio federativo estabelecido no art. 2º da CRFB/1988.

2.1.2. A CRFB/1988, ao determinar que a forma de Estado eleita é a federação, conferiu aos entes que a compõem autonomia financeira, administrativa e política. A competência tributária atribuída aos entes federados é uma forma de assegurar sua autonomia sob essas três perspectivas, considerando a instituição, arrecadação e gestão dos valores arrecadados.

2.1.3. No âmbito estadual, o texto constitucional atribuiu aos Estados exclusivamente a competência para instituir três impostos¹⁴, dentre os quais se destaca o ICMS, por ser sua maior fonte arrecadatória. Diante disso, os Estados legislam e criam o imposto incidente sobre energia elétrica, levando em consideração além de suas peculiaridades regionais, os limites para tanto constitucionalmente postos.¹⁵

2.1.4. Nessa esteira, impossível falar em autonomia de entes federados, se eles não puderem exercer plenamente a competência tributária que lhes foi atribuída. Logo, a partir do momento em que se perde o poder de fixar as alíquotas de ICMS, limita-se a competência atribuída constitucionalmente ao ente federado e fere-se o princípio federativo.

2.2. Da impossibilidade de o Poder Judiciário fixar as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações com energia elétrica

2.2.1. É preciso destacar, também, que o Judiciário pode e deve controlar a legalidade e constitucionalidade dos atos normativos. No entanto, conferir ao juiz o poder para fixar a alíquota fere o princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da CRFB/1988, e cláusula pétrea segundo o art. 60, §4º, III.

2.2.2. Foge de sua competência constitucionalmente estabelecida, porque a definição do percentual de alíquota, assim como dos demais aspectos do tributo, deverá ser feita pelo legislador estadual. Desse modo, não compete ao Poder Judiciário fazê-lo, sob o pretexto de atuar no exercício das atribuições que lhes foram constitucionalmente e legalmente conferidas.

2.2.3. Ademais, o art. 150, I da CRFB/1988 prescreve que cabe ao legislador instituir os tributos por meio de lei, fruto do processo legislativo. Isso significa que ao

¹⁴ Além das normas de competência comum para instituir taxas e contribuições de melhoria e da competência concorrente conferida à União para a edição de normas gerais (art. 146 da CRFB/1988) e aos demais entes, de normas específicas.

¹⁵ Além da imunidade posta no art. 155, §2º, X, "b", em relação às "operações que destinem a outros Estados" a energia elétrica, a CRFB/1988 determina que nas operações que a tenham como objeto somente haverá a incidência, além do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação, nos termos do art. 155, §3º da CRFB/1988.

legislador estadual compete estabelecer a descrição do fato que, se ocorrido, ensejará a formação da relação jurídica entre o Estado e o sujeito passivo e que tenha por objeto o tributo.

2.2.4. Nesse caminho, o legislador estadual, ao instituir o imposto deverá, de acordo com as normas constitucionais que fixam a competência e que impõem limitações ao poder de tributar, bem como observando o que determinam as normas gerais sobre o imposto¹⁶, definir: (i) a ação que, se realizada, ensejará a tributação (“realizar operações com energia elétrica”); (ii) o momento de incidência; (iii) o local da incidência; (iv) sujeito ativo e passivo; e, ainda, (v) a base de cálculo e alíquotas aplicáveis.

2.2.5. Ao Poder Judiciário compete apenas a apreciação da legalidade e da constitucionalidade das normas criadas pelo Legislativo, sem, sob o pretexto de fazê-lo, legislar, elegendo alíquotas aplicáveis às operações com energia elétrica diferentes daquelas previstas na lei do ESTADO. Desse modo, o Judiciário não poderá afastar as alíquotas aplicáveis às operações com energia elétrica (12% e 25%) e substituí-las por outras aplicáveis às operações com outras mercadorias (0% e 7%), sob pena de violação do princípio da separação de poderes.

3. Da função extrafiscal do ICMS expressa na eleição das alíquotas aplicáveis às operações com energia elétrica

3.1. Para Hans Kelsen, o fenômeno jurídico é eminentemente normativo¹⁷. A diferenciação de alíquotas adotada pelo legislador estadual de acordo com a seletividade em função da essencialidade tem também nítido caráter extrafiscal¹⁸ que prepondera sobre a fiscalidade do ICMS.¹⁹ Tal finalidade é reconhecida pela

¹⁶ Em matéria de ICMS, o legislador nacional, em consonância com o que determina os arts. 146 e 155, §2º, XII da CRFB/1988, fixou normas gerais especialmente ao editar a Lei Complementar 87/1996,

¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8ª ed. Cidade: São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 5.

¹⁸ Geraldo Ataliba definiu: “Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”. (ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo, v. 23, jan/mar. 1990, p. 233-8, 1990).

¹⁹ Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho afirma que: Paulo de Barros Carvalho: “Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-

jurisprudência deste E. STF, conforme exposto no julgamento do RE 218.287²⁰, sendo a fixação dessas alíquotas feita com o intuito de induzir determinadas condutas ou desestimular outras.²¹

3.2. Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri explica que, além da função óbvia de arrecadação do tributo, também se destacam as funções distributiva, alocativa (indutora) e estabilizadora das atividades econômicas do Estado. Dentre elas, a função indutora afeta o comportamento dos agentes econômicos e atribui ao tributo a possibilidade de influir no equilíbrio de mercado.²²

3.3. A adoção do expediente extrafiscal é plenamente constitucional, pelas razões expostas anteriormente, a exemplo dos termos mencionados no voto do eminente Ministro Alexandre de Moraes no julgamento do RE 714.139²³. De mais a mais, impende destacar que a “[...] *norma tributária extrafiscal deve ser interpretada teleologicamente, isto é, buscando harmonizar a sua finalidade com as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isto posto, deve-se perquirir o fim que a norma*

se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 258)

²⁰ “O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes.” (STF – 2ª Turma, RE 218.287 ED-ED, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 10/08/2017)

²¹ Geraldo Ataliba definiu: “*Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados*”. (ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo, v. 23, jan/mar. 1990, p. 233-8, 1990).

²² “*Quando se tem em conta que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, poi acaba por impactar na forma como a totalidade dos recursos é dividida para a utilização no setor público e no setor privado. Reflexo da função alocativa, tem-se a indução de comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão de agente econômico.*” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo, Saraiva: 2019, p. 36)

²³ Observa-se o seguinte trecho, no voto do Min. Alexandre de Moraes: “[...] *verifica-se, desse modo, que o Estado de Santa Catarina adotou a seletividade das alíquotas do ICMS em sua legislação tributária. Quanto à alíquota estabelecida para a energia elétrica, reconheceu sua essencialidade, considerou o princípio da capacidade contributiva e acrescentou-lhe efeitos extrafiscais, a fim de: a) aplicar alíquota reduzida (12%) aos consumidores que possuem menor capacidade econômica/contributiva, compensando-se com a aplicação de alíquota majorada (25%) para os consumidores considerados de maior poder econômico/contributivo; e b) estimular o consumo consciente e desestimular o desperdício dos consumidores de energia elétrica a fim de evitar escassez do serviço e/ou eventuais racionamentos.*”

*pretende alcançar, além do arrecadatório, como pressuposto para a realização da interpretação teleológica."*²⁴

3.4. Dessa forma, a alíquota mais gravosa para os grandes consumidores de energia elétrica – notadamente aqueles que desempenham atividades mercantis – busca coibir o uso exacerbado de energia e evitar possíveis desperdícios²⁵.

3.5. Além disso, a extrafiscalidade aqui também se manifesta sob o prisma ambiental²⁶, considerando as variações nos níveis de produção de energia hidrelétrica e o conseqüente risco de apagões, a exemplo do ocorrido em 2001. Para que sejam evitados, nos momentos em que a produção de energia hidrelétrica atinge níveis muito baixos, faz-se necessário recorrer a outras fontes energéticas, como as termoelétricas, que além de mais poluentes, são de produção de energia de maior custo. Por essa razão, a fixação de alíquotas mais gravosas para hipóteses em que há maior consumo objetiva estimular uma utilização mais moderada, a fim de evitar a necessidade dessas fontes de energia mais poluentes, bem como o impacto financeiro, social e ambiental da instalação de novas hidrelétricas no país.

3.6. Desse modo, quando pensamos em extrafiscalidade aplicada ao ICMS incidente sobre energia elétrica, vale ressaltar que **essencial não é o produto consumido em grandes quantidades, mas aquele que atende ao interesse coletivo**. E o produto que melhor atende ao interesse coletivo é, inegavelmente, aquele que tem impacto ambiental menor.²⁷

²⁴ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Tributação extrafiscal. In: *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Disponível em: <https://bit.ly/3fmR4IX> Acesso em: 01/08/2021.

²⁵ Por derradeiro, cumpre indicar o alto índice de desperdício da energia no Brasil. Dados apontados pela Associação Brasileira das Empresas de Serviços de Conservação de Energia (ABESCO) demonstram que, em 2017, o desperdício de energia elétrica no país tinha impacto de R\$ 71 milhões por dia, sendo que, em 2021, deve ser ainda maior. Nesse cenário, os grandes consumidores apresentam um papel essencial para as políticas de economia e uso consciente de energia elétrica, pois, segundo os números da Confederação Nacional da Indústria (CNI), somente as indústrias são responsáveis por 41% do consumo nacional. Estimativas que se nada for feito, em 2029, os setores de Indústria e Serviço serão responsáveis por um desperdício de energia na ordem de 30TWh. (Plano Decenal de Expansão de Energia (PDE). Disponível em: <https://bit.ly/3hmLAZv> Acesso em 05/09/2021)

²⁶ Nesse sentido, vale destacar que a CRFB/1988 tutela, em seu art. 170, VI, a "defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços de seus processos de elaboração e prestação".

²⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. *Fórum de Dir. Urbano e Ambiental - FDU*, n. 81, ano 14, mai/jun 2015, Belo Horizonte, 2015, p. 40.

4. Da observância dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva na fixação das alíquotas pelo ESTADO

4.1. Além do princípio da seletividade e da extrafiscalidade, a igualdade, nos termos do art. 150, II da CRFB/1988, e a capacidade contributiva, prevista no art. 145, §1º da CRFB/1988, justificam a eleição pelo Estado de alíquotas diferenciadas do ICMS incidente sobre operações com energia elétrica.

4.2. Da leitura do citado art. 150, II da CRFB/1988, infere-se que o texto constitucional assegurou aos contribuintes que não seria instituído tratamento desigual àqueles que estivessem em situação *equivalente*. Assim, fica clara a noção de que é preciso estar presente duas variáveis para a aplicação da isonomia: a igualdade entre contribuintes e equivalência entre as situações em que se encontram. Caso contrário, a lei precisará tratar de maneira desigual, na medida dessas desigualdades, os contribuintes que não estejam em situação jurídica equivalente.

4.3. Inequivocamente a igualdade é um valor²⁸ que a capacidade contributiva, prevista no art. 145, §1º da CRFB/1988, visa realizar, ao determinar que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte²⁹. Nota-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva tem como objetivo conferir o mesmo tratamento tributário aos contribuintes que estão em situação equivalente. Ou seja, aqueles que têm maior capacidade econômica devem contribuir com parcela quantitativamente maior para os cofres públicos.

4.4. Uma das formas de garantir a efetividade desse princípio é a previsão de alíquotas progressivas, ou seja, à medida que a base de cálculo do imposto aumentar,

²⁸ Os valores são bem definidos por Tércio Sampaio Ferraz Jr. como núcleos de significação que expressam a *preferibilidade* por certos conteúdos de expectativa. (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 111)

²⁹ Assim leciona o intelecto professor Roque Antônio Carrazza: "*Da só leitura deste dispositivo constitucional emerge, de modo inequívoco, a necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva. De um modo bem amplo, já podemos adiantar que ela se manifesta diante de fatos ou situações que revelam, prima facie, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária.*" (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 96).

maior deverá ser sua alíquota. O fato de o ICMS poder ser seletivo não impede que ele seja progressivo. O constituinte trouxe como imperiosa a observância do critério da essencialidade caso o legislador estadual optasse pela adoção do princípio da seletividade ao eleger as alíquotas aplicáveis.

4.5. É evidente que a progressividade, observada como uma decorrência da capacidade contributiva, é uma técnica de tributação que não encontra um fim em si. Na verdade, trata-se de um instrumento para se atingir a igualdade e a justiça fiscal. Assim, há de se concluir que a utilização simultânea da seletividade – facultativa – e da progressividade – obrigatória sempre que for cabível – é perfeitamente aplicável à luz de uma análise conjunta dos arts. 145, § 1º e 155, § 2º, III da CRFB/1988.

4.6. Dessa forma, a partir da constatação de que a energia elétrica é um insumo essencial e que a fixação das alíquotas de ICMS incidentes sobre as operações que a tenham como objeto é feita em consonância com a capacidade contributiva, deve-se concluir que não existe inconstitucionalidade na adoção pelo legislador estadual de alíquotas progressivas.

4.7. Insta salientar que o E. STF, no julgamento do RE 562.045³⁰, reconheceu a possibilidade de se aplicar a progressividade às alíquotas do ITCMD, imposto que não tem autorização constitucional expressa para tanto. No caso mencionado, a despeito das recorrentes distinções entre impostos reais e pessoais postas no julgamento, a *ratio decidendi* é plenamente aplicável ao caso que se discute.

4.8. Ao contrário do que ocorre com o art. 155, § 2º, III da CRFB/1988, que estabelece uma faculdade, o texto do § 1º do art. 145 é, em verdade, uma norma cogente³¹. Porém, sua aplicação é restrita pelo fato de dificilmente poder se aferir a capacidade econômica de determinados contribuintes por meio da tributação de certos fatos jurídicos. Diz-se isso, pois, conforme exposto anteriormente, certas mercadorias, a exemplo da água, são consumidas pelas mais diversas classes sociais. O fator da imprevisibilidade daquele que consome a mercadoria impossibilita que a todos os tributos se aplique a capacidade contributiva.

³⁰ STF – Tribunal Pleno, RE 562.045 (Tema de Repercussão Geral nº 21), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel. para acórdão Min. Cármen Lúcia, DJe 27/11/2013.

³¹ MORREIRA, André Mendes. Capacidade Contributiva. In: *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Disponível em: <https://bit.ly/3fmR4lX> Acesso em: 01/08/2021.

4.9. No entanto, no caso em comento, essa questão não subsiste. Em verdade, todos os cidadãos e atividades produtivas na atualidade estão intimamente influenciados pelo advento da eletricidade. Nesse ponto, a despeito da utilização difundida, cabe destacar que o papel desempenhado pela eletricidade é diverso no corpo social.

4.10. Aponta-se, a título meramente exemplificativo, uma pesquisa realizada pela Universidade Federal de Goiás que apontou que as atividades industriais, em 2015, eram responsáveis pelo consumo de aproximadamente 39,8% de toda a energia produzida³². Ademais, indicou que o elevado consumo dos segmentos produtivos é a principal causa para a expansão do sistema elétrico. A partir dos dados apresentados, pode-se afirmar que os grandes consumidores são os responsáveis por intensas atividades comerciais.

4.11. Essa perspectiva permite inferir que os altos dispêndios com energia elétrica não são próprios dos consumidores rurais ou mesmo residenciais. Esses têm seu tratamento próprio com base no critério da essencialidade desta mercadoria.

4.12. Essa diferenciação é pautada pela seguinte constatação: a energia elétrica é usada pelo cidadão como meio de satisfazer suas necessidades. Nesse diapasão, é pertinente conceber que, para a grande indústria, a energia visa unicamente proporcionar o lucro do empresário, necessário para expansão da atividade econômica. Já para os consumidores a situação é bem diferente. Portanto, não se pode equiparar, no que toca à essencialidade, o intuito de obter lucro e o suprimento das necessidades da população.

4.13. Com base no que foi exposto, para justificar a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, visando à realização da igualdade, é preciso analisar dois aspectos:

(i) a finalidade da norma que determinou a eleição de alíquotas diferentes; e (ii) o critério de

discrímen entre os contribuintes.

4.14. Quanto à finalidade da norma, como dito no tópico anterior, o ICMS incidente sob consumo de energia elétrica pode ser classificado como um imposto de caráter extrafiscal. Dessa forma, o intuito da eleição de alíquotas diferenciadas é coibir o uso

³² Disponível em: <https://bit.ly/3jYABa6> Acesso em 12/08/2021.

exacerbado de energia por parte dos grandes consumidores e evitar possíveis desperdícios e a adoção de medidas que são mais agressivas para o meio ambiente, como o uso de termelétricas e a construção de novas hidrelétricas.

4.15. Quanto ao critério de *discrímen*, o legislador observa – e sempre deverá observar – a razão econômica e social por trás da tributação, uma vez que o acesso à energia elétrica dever ser garantido a todos os perfis de consumidores. Essa razão econômica se torna perceptível quando o cerne do debate em questão aborda a comercialização de um bem qualificado como essencial. Por sua vez, a razão social estará na finitude deste bem.

4.16. A população não se encontra abarcada pelo que se define como grande consumidor de energia elétrica. Tal constatação traz consigo uma conclusão adicional: o poder aquisitivo do consumidor é diretamente proporcional à sua faixa de consumo. A assertiva sustenta-se no uso realizado por cada consumidor, aqueles que mais consomem são os que visam sobremaneira o enriquecimento.

4.17. Portanto, é plenamente cabível o legislador graduar as alíquotas com base no perfil de consumo. Denota-se que esse expediente onera em maior medida aqueles com maior capacidade econômica se comparados com os cidadãos em geral, para os quais a eletricidade é necessária para manter suas condições de vida num padrão aceitável.

4.18. Dito isso, a energia elétrica, quando qualificada como essencial, como pretende a Recorrente, deverá ter as alíquotas incidentes fixadas de modo a promover a igualdade no seu acesso entre comerciante e consumidor. Afinal, aqueles lucrarão com seu uso, ao desenvolverem atividade econômica, e, para estes ela é absolutamente essencial para o desempenho de atividades básicas cotidianas, como o uso de uma geladeira. Ao mesmo tempo, não se pode, por razões publicamente conhecidas, permitir um acesso desmedido à energia, sob risco de o interesse público ser violado em prol de uma minoria consumidora.

4.19. No caso, o legislador estadual elegeu a alíquota de 12% para aqueles contribuintes que tem um padrão de consumo menor e de 25% para aqueles outros que consomem mais. Assim sendo, juntamente com o princípio da seletividade, a capacidade contributiva determina a distribuição da carga tributária de forma equânime, objetivando a realização da igualdade, a partir de um critério objetivo.

4.20. Por fim, atentemo-nos a um fator relevante no pedido do Recorrente que pleiteia que a alíquota de ICMS incidente sobre operações de comercialização de energia elétrica para grandes consumidores seja igual a zero. O referido pedido contraria o que já foi decidido pelo E. STF, que, no julgamento do RE 606.314³³, determinou que a essencialidade da mercadoria justifica a fixação da alíquota no patamar pretendido pelo particular.

4.21. Ademais, é relevante lembrar que a arrecadação tributária é extremamente importante para o Estado federativo. Isso porque, nesse modelo, os entes federados possuem autonomia financeira, administrativa e política para desempenhar suas atribuições. Para isso, eles necessitam de meios financeiros para fazer frente a despesas essenciais, como saúde, educação e segurança pública, fazendo-o essencialmente a partir da arrecadação de impostos. A alteração das alíquotas aplicáveis ao ICMS incidente sobre operações com energia elétrica provocaria também grave dano às finanças do ESTADO e comprometeria a prestação de serviços públicos custeados pelo imposto.

5. Da inexistência de benefício fiscal no caso

5.1. A diferenciação das alíquotas de ICMS aplicáveis às operações com energia elétrica é feita com fundamento no art. 155, §2º, III da CRFB/1998 e com a observância do que determinam os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Por isso, pode-se afirmar que o legislador estadual, ao estabelecer a alíquota de 12% para consumidores residenciais que consumam até 150 kwh e produtores rurais, até 500 kwh, não concedeu a esses contribuintes um benefício fiscal. Nem poderia o ESTADO fazê-lo.

5.2. O art. 155, §2º, XII, "g" da CRFB/1988 determina que os benefícios fiscais em matéria de ICMS deverão ser concedidos e revogados como dispuser a lei complementar. Com base nesse dispositivo, entende-se que a Lei Complementar 24/1975 foi recepcionada pela CRFB/1988. Ela determina que os Estados e o Distrito

³³ STF – Tribunal Pleno, RE 606.314 (Tema de Repercussão Geral nº 501), Rel. Roberto Barroso, DJe 06/07/2021

Federal deverão celebrar convênios que os autorizarão a conceder internamente benefícios fiscais.

5.3. O ESTADO somente poderia fazê-lo se houvesse convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) autorizando a concessão de benefício fiscal. Contudo, inexistente tal norma autorizativa. Portanto, reitera-se que a diferenciação de alíquotas aplicáveis às operações com energia elétrica tem fundamento no princípio da seletividade em função da essencialidade e está em consonância com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, além de sua função extrafiscal.

III – SÍNTESE DOS ARGUMENTOS

Diante do exposto, fica evidente que a lei do ESTADO, ao instituir as alíquotas de 25% e de 12% sobre as operações de comercialização de energia elétrica, é manifestamente constitucional, tendo em vista que:

(i) A previsão do art. 155, § 2º, III da CRFB/1988 contempla o termo “poderá”, o que evidencia o uso do modal deôntico “permissão”, ou seja, denota uma faculdade posta ao legislador estadual que poderá ou não prever alíquotas com base no princípio da seletividade;

(ii) No exercício da competência tributária prevista no art. 155, II, da CRFB/1988, os Estados e o Distrito Federal poderão estabelecer discricionariamente as alíquotas do ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica, o que não se confunde com arbitrariedade. Trata-se de margem de liberdade conferida ao legislador estadual dentro dos limites constitucionalmente impostos, além daqueles outros previstos nas normas gerais em matéria tributária aplicáveis, tais como a Lei Complementar 87/1996 e o CTN, do interesse público e das peculiaridades regionais. Se assim não fosse, seria impossível falar em autonomia desses entes federados e, conseqüentemente, haveria grave afronta ao princípio federativo;

(iii) Nos moldes do art. 155, § 2º, III da CRFB/1988, prepondera o caráter extrafiscal do ICMS, manifestado pela seletividade em função da essencialidade. São essenciais os produtos que atendam ao interesse coletivo. Assim, além do seu caráter

arrecadatório, a fixação de alíquotas do imposto também possui a finalidade de controle dos comportamentos dos agentes econômicos e equilíbrio do mercado;

(iv) Há a necessidade de tratamento desigual ao caso em debate, considerando que o perfil do consumidor residencial e daquele que utiliza a energia elétrica para o exercício de uma atividade econômica não pode ser equiparado. Nesse caminho, instituição de alíquotas progressivas atua como instrumento para realização do valor igualdade, consoante art. 150, II da CRFB/1988, e do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CRFB/1988;

(v) Por fim, a diferenciação de alíquotas aplicáveis às operações com energia elétrica não configura um benefício fiscal, que depende de autorização concedida por convênio celebrado no âmbito do CONFAP, por força do art. 155, §2º, XII, "g" da CRFB/1988 c/c Lei Complementar 24/1975. Não há, no caso, o citado convênio autorizativo, o que impede a concessão de benefício pelo ESTADO.

IV – DO PEDIDO

Ante o exposto, o ESTADO requer que este Recurso Extraordinário não seja conhecido e, caso o seja, que não seja provido, pelo reconhecimento da constitucionalidade da lei do ESTADO, para que:

(i) Seja assegurada a tributação sobre a energia elétrica, nos termos prescritos pela lei do ESTADO;

(ii) Subsidiariamente, caso assim não se entenda, seja assegurada a aplicação da alíquota geral de 18% (dezoito por cento) sobre operações com energia elétrica.

Nestes termos Pede deferimento.

Local ..., data... Advogado OAB/UF nº...

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 515

FAZENDA

Ana Clara Fernandes Alves

Ana Luiza Baptista Pereira

Mariza de Souza Paiva

Raquel Luiza Borges Barbosa

Samuel de Castro Salles

Vivian Frade Guedes

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) RELATOR(A) DO COLENO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N°

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA.

RECORRIDO: ESTADO – FAZENDA ESTADUAL

O **ESTADO**, devidamente qualificado nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seus procuradores infra-assinados, apresentar **MEMORIAIS**, com o objetivo de elucidar as principais questões dos autos que ensejam o não provimento do Recurso Extraordinário.

1. SÍNTESES DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto por SOUTO E BORGES LTDA., ora Recorrente, alegando violação ao dispositivo constitucional art. 155, §2º, III. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral à questão que gira em torno da seletividade da alíquota do ICMS aplicada à energia elétrica no território do Estado da Federação, doravante ESTADO.

A Recorrente exerce a atividade de comercialização de energia elétrica no Estado, atividade que é submetida à alíquota de 25% do ICMS conforme a legislação estadual vigente. Há diferentes classes de alíquota aplicadas no Estado, definidas de acordo com a oportunidade e conveniência da Administração Pública, sendo que a empresa entende que haveria ilegalidade na aplicação da referida alíquota para a atividade exercida, por entender que esta deveria ser enquadrada como serviço essencial, ou ainda, classificada como atividade especialmente úteis. Destaque-se, ao contrário ao que aduz a Recorrente, o Estado aplica o princípio da seletividade com base na essencialidade na definição das alíquotas do imposto, possuindo a diferenciação para duas situações determinadas legalmente, quais sejam, comercialização para consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, aplicando a estas hipóteses de

hipóteses de incidência à alíquota de 12%, em respeito à determinação constitucional.

Portanto, a diferenciação nas alíquotas aplicadas pelo Estado respeita o ordenamento, e já aplica o princípio seletividade em razão da essencialidade, conforme o art. 155, II e §2º, inciso III da Constituição de 1988¹, e a própria competência conferida aos Estados, Título VI, Seção IV, do texto constitucional, não assistindo razão à argumentação da contraparte.

Na hipótese de admissão do presente Recurso Extraordinário, nos termos do art. 102, inciso III, §3º² da Carta Magna, interposto por parte da Recorrente diante do insucesso dos sucessivos recursos por ela interpostos, pugna-se desde logo por seu não provimento, pelas razões a seguir expostas.

1. DA REPERCUSSÃO GERAL

Nos termos do art. 1035, §1º do CPC, “para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo”.

No caso em comento, observa-se a repercussão geral, com base no art. 155, §2º, III, da Constituição Federal, diante da relevância da aplicação do princípio da seletividade na atribuição de alíquotas de ICMS. Destarte, a solução da controvérsia possui efeitos nas mais diversas áreas, com impactos em questões jurídicas, bem como econômicas, quanto sociais e políticas, vez que o Recorrido visa o reconhecimento de que a legislação estadual aplica a seletividade em função da essencialidade e que não pode o judiciário atuar como legislador positivo na definição de alíquotas, vez que estaria ferindo os princípios da separação dos

¹ 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;

² Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] III

- julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: [...] §3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

poderes e legalidade tributária.

2. DAS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO

2.1 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) NA ENERGIA ELÉTRICA

A *Regra Matriz de Incidência Tributária* é um método traçado por Paulo de Barros Carvalho cujo objetivo é o estudo e compreensão do fenômeno jurídico-tributário de modo a aplicar à norma tributária um juízo hipotético³. Esse sistema divide o fenômeno tributário em dois momentos: o antecedente e o consequente. Entre eles existe uma relação de consequência: presentes os critérios do antecedente surgirão os critérios do consequente, formando-se assim a relação jurídica tributária.

Nesse diapasão, será aplicada a Regra Matriz para melhor compreensão da relação jurídica tributária existente entre as partes da presente demanda.

Pois bem. No antecedente são estudados os critérios material, temporal e espacial que, uma vez presentes, resultam na instauração da relação jurídica. Uma vez instaurada tal relação é necessário analisar o consequente, que consiste na verificação dos seus sujeitos (critério pessoal) e do valor do tributo a ser pago (critério quantitativo).

O critério material, segundo definição de Geraldo Ataliba⁴, é a “descrição dos aspectos substanciais do fato ou o conjunto de fatos que lhe servem de suporte.” Trata-se, portanto, da descrição legal de um fato capaz de gerar a obrigação tributária, ou, como descreve o Código Tributário Nacional (CTN), a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária principal⁵. O Código denomina referida situação de “fato gerador”. No presente caso, tem-se como critério material a circulação de mercadorias e serviços,

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10a ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

⁴ ATALIBA *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10a ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 568.

⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/.

acontecimento do mundo fático selecionado pelo constituinte para incidência de tributação, conforme disposto no inciso II do art. 155 da Constituição de 1988.

Para apuração de uma situação tributável é necessário também que seja determinado um momento no qual se constitui a relação jurídica. Por esse motivo, o critério temporal se presta a definir justamente em que instante temporal se realiza o fato gerador. Em relação a esse critério, o CTN faz distinção entre situações de fato e de direito, conforme se lê:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.⁶

O consumo de energia elétrica é uma situação de fato, pois, em que pese os efeitos econômicos do fato, não é disciplinado de forma exaustiva por outro ramo do direito. Dessa forma, aplicando-se o dispositivo acima, tem-se que o fato gerador do ICMS sobre a energia elétrica reputa-se configurado apenas após o efetivo consumo pelo destinatário final do serviço, momento no qual se verificam as circunstâncias materiais necessárias para que produza os efeitos esperados, tendo em vista que não é possível estocar energia elétrica, isto é, a produção exige, por conseguinte, seu imediato consumo.

Tal entendimento já foi pacificado nos Tribunais Superiores, tanto pelo Superior Tribunal de Justiça, quando da edição do enunciado sumular número 391, o qual dispõe: "O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada"⁷, quanto por esta Corte no julgamento do tema 176, que teve como *leading case* o RE 593.824,

⁶ BRASIL, 1966.

⁷ BRASIL. STJ. Súmula 391. Diário de Justiça, Brasília, DJe 7.10.2009, ed. 455. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/download/5455/5579>. Acesso em: 22/08/21.

consolidando o entendimento que: “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor.” Assim, restou consolidado a necessidade de consumo da energia para ser considerada como fato passível de tributação.

Por fim, ainda na análise do antecedente, o critério espacial relaciona-se com regras de competência tributária, uma vez que se presta ao exame dos limites espaciais de incidência da norma tributária. O ICMS é um imposto de competência estadual (art.155 da CF/88), sendo certo que as normas editadas por cada estado da federação em relação ao ICMS terão sua vigência limitada àquele espaço territorial. Ressalta-se que o ICMS incidente sobre a energia elétrica é cobrado apenas pelo Estado de “destino”⁸, uma vez que não há incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:(...)

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

não incidirá: (...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (...)⁹

⁸ EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA A CONSUMIDOR FINAL, PARA EMPREGO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. De acordo com o artigo 20, §1º, da Constituição Federal, é assegurada à União (EC 102/2019), aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração, no respectivo território, de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais. 2. Somente os Estados de destino (Estado em que situado o adquirente) podem instituir ICMS sobre as operações interestaduais de energia elétrica, nos termos do artigo 155, §2º, X, 'b' da Constituição Federal. Precedentes: RE 198088, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 5-9-2003. 3. Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá provimento, para julgar improcedente o pedido inicial. Tema 689, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “Segundo o artigo 155, § 2º, X, b, da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto”. (RE 748543, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-224 DIVULG 09-09-2020 PUBLIC 10-09-2020)

⁹ BRASIL, 1988.

Nesse sentido, presentes os critérios acima elucidados é concretizado o fato jurídico tributário, instaurando-se a relação jurídica tributária. Parte-se então para a análise dos critérios consequentes - pessoal e quantitativo, para melhor compreensão dessa relação.

O critério pessoal relaciona-se com os sujeitos da relação jurídica tributária, uma vez que em virtude dessa um devedor (sujeito passivo) deve pagar o tributo ao credor (sujeito ativo). Na presente demanda, tem-se a obrigação em pagar ICMS em decorrência do consumo de energia elétrica. Todavia, o ICMS classifica-se como um imposto indireto, ou seja, embora o contribuinte de direito seja a Recorrente, o ônus da carga tributária é repassado ao contribuinte de fato, consumidor da energia elétrica.

Tributos indiretos diferenciam-se dos tributos diretos na medida em que os últimos "atingem manifestações imediatas da capacidade contributiva, ou seja, seu patrimônio e renda",¹⁰ enquanto aqueles "têm por objeto exatamente as manifestações indiretas de capacidade econômica, com a circulação ou o consumo de riqueza"¹¹. Por essa razão, grande parte da doutrina entende não ser possível a constatação da capacidade contributiva nos tributos indiretos, uma vez que não é possível constatar critérios pessoais na análise do consumo, inviabilizando-se a aplicação.

Na presente demanda, o sujeito passivo é a Recorrente, que deve pagar o tributo ao Recorrido, a fazenda pública estadual, pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento, nos moldes do artigo 119 do CTN¹². Todavia, o valor do tributo é repassado ao contribuinte de fato, o consumidor da energia elétrica, que arca com o ônus tributário dos impostos indiretos.

Frente à obrigação de pagar o tributo, devem ser apresentados elementos capazes de auferir o quantum devido. Para tal, utiliza-se o critério quantitativo que se debruça à análise da base de cálculo e alíquota. Nas palavras de Luís Eduardo

¹⁰ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Revista IP. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017, p. 123.

¹¹ BUISSA, 2017.

¹² Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. (BRASIL, 1966)

Schoueri¹³ “via de regra , a base de cálculo se refere à própria hipótese, de tal modo que apenas com o fato tributário é que se torna possível apurar o tributo. Assim, por exemplo, para que se apure o montante devido de ICMS importa conhecer o valor da operação tributada.”. Dessa forma, a base de cálculo será a expressão monetária do consumo da energia elétrica, operação realizada entre o contribuinte ea empresa disponibilizadora de energia.

Definida a base de cálculo, aplica-se sobre ela um percentual: a alíquota, que pode ser “proporcional, progressiva ou regressiva, conforme permaneça a mesma qualquer que seja o montante da base de cálculo, ou, nos dois últimos casos, respectivamente cresça ou seja reduzida na medida do crescimento da base de cálculo.”¹⁴ Dessa forma, caso a base de cálculo aumente, mesmo que a alíquota se mantenha a mesma, o valor da obrigação tributária também aumentará proporcionalmente.

A legislação do ESTADO estabelece alíquota de 25% sobre operações de comercialização de energia elétrica, todavia, quando a comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, a alíquota do tributo é de 12%.

Não se trata, portanto, de alíquota progressiva, uma vez que não está vinculada de forma proporcional à base de cálculo, valendo-se, em sentido contrário, de critérios subjetivos para sua estipulação. Trata-se de verdadeira materialização do princípio da seletividade, que será melhor discutido no tópico seguinte.

2.2 DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

O ordenamento jurídico brasileiro adota a teoria clássica dos princípios, considerando-os como normas de elevado grau de abstração, que se prestam a orientar o legislador na confecção da norma.¹⁵ Nesse sentido, os princípios têm

¹³ SCHOUERI, 2021, p. 584.=

¹⁴ SCHOUERI, 2021, p. 599.

¹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

caráter estruturante no ordenamento jurídico, e expressam valores e objetivos a serem seguidos.

No presente caso, o princípio norteador das normas aplicáveis é a seletividade tributária, que integra o próprio texto constitucional, conforme será exposto adiante. Referido princípio relaciona-se com a variação de alíquotas de forma a adequar determinado tributo a um critério estabelecido pela norma. Conforme o próprio nome indica, seletividade pressupõe que determinado fato, situação ou objeto seja selecionado, discriminado, a fim de que diferentes alíquotas se operem.¹⁶

Nas palavras de José Afonso da Silva, o princípio da seletividade "permite o estabelecimento de alíquotas diversas para esses produtos, mercadorias e serviços tributados, tendo em vista sua necessidade, utilidade e superfluidade, fatores que caracterizam genericamente graus de essencialidade."¹⁷

A Constituição Federal cuidou por abordar a seletividade em duas situações que, embora pareçam guardar certa similitude, não podem, nem devem, se confundir. Primeiramente, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), existe mandamento constitucional expresso para que a alíquota seja fixada sob critérios seletivos, em função da essencialidade do bem que sofre a tributação. Em contrapartida, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a Constituição *sugere* que a alíquota seja seletiva, sem, contudo, fazer uma exigência como no caso do IPI.

Tal distinção se justifica através dos vocábulos escolhidos pelo constituinte: para o IPI foi determinado que esse "será seletivo", enquanto que, para o ICMS, a Constituição dispõe que este "poderá ser seletivo". Nos dizeres do constituinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]IV - produtos industrializados; [...]
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

¹⁶ PINTO, Francisco Jarlan Anderson Silva de Lima. O princípio da seletividade em função da essencialidade: alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica. Monografia. Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2019, p. 39.

¹⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros. p. 654.

I - **será seletivo**, em função da essencialidade do produto; [...]

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; (grifo nosso).¹⁸

Pela diferença de tratamento infere-se que, quando o legislador originário queria garantir a seletividade em função da essencialidade, o fez de forma expressa. Todavia, quando queria apenas sugerir uma atuação para o legislador infraconstitucional, também o fez.

O tratamento diferenciado se justifica pela análise da competência tributária: por ser o IPI um imposto de competência federal, a não adoção da seletividade em função da essencialidade poderia acarretar na inconstitucionalidade da norma federal. Todavia, o ICMS é de competência estadual, e a constituição confere aos Estados discricionariedade para adoção ou não desse critério. Nesse sentido, ensinam Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua:

Com efeito, o Texto Constitucional indica que o IPI será seletivo (artigo 153, §3o, I), enquanto, no ICMS, poderá ser seletivo (artigo 155, §2o, III). Numa primeira aproximação, poder-se-ia concluir que no caso do imposto federal haveria uma imposição constitucional, e no imposto estadual isso seria uma faculdade. Desse modo, na tributação sobre os produtos industrializados, as alíquotas deveriam variar em função da essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade. Já no ICMS, a não aplicação do princípio em foco não seria considerada contra a Constituição.¹⁹

¹⁸ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 14/09/21.

¹⁹ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Revista IP. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017, p. 124.=

Dessa forma, a seletividade em função da essencialidade no caso do ICMS está condicionada à discricionariedade da Administração Pública. Ressalta-se, entretanto, que essa discricionariedade não importa na possibilidade de desrespeito de mandamentos constitucionais. Pelo contrário, a atuação legislativa e arrecadatória deve ser pautada nas normas e princípios instituidores do ordenamento tributário:

Nenhum desses argumentos é eficaz para afastar a verificação da conduta do Estado e da interpretação da norma jurídica sob a ótica do atendimento dos princípios constitucionais que regem toda e qualquer forma de atuação pública. Isto é, a discricionariedade sobre a condução de determinada política encontra balizas nas opções políticas determinadas pela Carta constitucional, de modo que nenhuma intervenção estatal pode ser feita em absoluta contrariedade com a Constituição Federal, ou a despeito dela, sob pena de perda não só de legitimação social como de fundamento jurídico. As mesmas condicionantes se aplicam aos reflexos "indiretos" da tributação.²⁰

A diferenciação na incidência da tributação deve ser feita, ainda nos moldes do art. 155, §2º, II, pela essencialidade da mercadoria ou serviço gerador do ônus fiscal. Isso porque o mandamento isolado para que o tributo seja seletivo é insuficiente, uma vez que isso implicaria apenas em uma diferença nas alíquotas, sem qualquer elemento de racionalidade. É preciso, portanto, aplicar um critério informador para a seletividade. O critério escolhido pelo constituinte para orientar a seletividade foi a essencialidade.

A regra da essencialidade impõe que as diferentes alíquotas dos tributos sobre o consumo devem estar pautadas na fundamentalidade do objeto da tributação: quanto mais imprescindível para uma vida digna, menor deve ser sua carga tributária. Visa atenuar a regressividade decorrente dos impostos indiretos sobre o consumo, já que não é possível aplicação do princípio da capacidade contributiva a esses, conforme discorrido anteriormente. Diante dessa possibilidade

²⁰ SILVA, Rafael Vega Possebon da. A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2015. p. 70.

da seletividade pela essencialidade, a análise então deve ser voltada à como este tem sido aplicado na realidade dos Estados.

Analisando-se a legislação no âmbito do ESTADO, percebe-se que o legislador, discricionariamente, optou pela aplicação da seletividade em função da essencialidade, inclusive para a energia elétrica. Explica-se.

Certo que a energia elétrica é serviço essencial para uma vida digna na atualidade, seja para conseguir utilizar os diversos eletrodomésticos que facilitam a vida humana, ou mesmo para se manter conectado via internet, o que se mostra cada dia mais necessário para estar aberto a todas as oportunidades da vida moderna. Todavia, faz-se necessário estabelecer um limite para o consumo essencial de energia elétrica, sob pena de se incentivar o consumo excessivo desse recurso que, embora abundante, é finito, principalmente quando se tem em mente fontes não renováveis de energia.

Segundo dados do Sistema Interligado Nacional²¹, 66% da energia elétrica consumida no Brasil provém de usinas hidroelétricas, que são extremamente dependentes do regime de chuvas no país, afetando, portanto, de forma reflexa, o consumo de água. Dessa forma, é preciso que ocorra uma progressiva educação da população para o consumo consciente de energia elétrica. O Estado, não pode, por conseguinte, criar mecanismos que incentivem o consumo irresponsável de energia.

Trata-se de uma questão muito sensível na atualidade, tendo em vista que o Governo Federal, através da Agência Nacional de Energia Elétrica, anunciou uma nova bandeira tarifária para a energia elétrica, com vistas a estimular a redução do consumo. Referida bandeira foi apelidada de "bandeira tarifária de escassez hídrica", frente ao cenário de grave redução no regime de chuvas enfrentado pelo país.²² Dessa forma, a conscientização da população nesse cenário de crise, faz-se cada vez mais necessária.

²¹ FERREIRA, André Luís. et al. Emissões dos setores de energia, processos industriais e uso de produtos. Observatório do Clima: 2018. Disponível em: <https://energiaeambiente.org.br/wp-content/uploads/2018/01/Emissoes-dos-Setores-de-Energia-e-Processos-Industrias-Documento-de-Analise-2018.pdf>

²² SANT'ANA, Jéssica. Governo anuncia bandeira tarifária 'escassez hídrica'; custo será de R\$ 14,20 a cada 100kWh. G1 Portal de Notícias. 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/crise-da-agua/noticia/2021/08/31/governo-anuncia-criacao-da-bandeira-tarifaria-escassez-hidrica-acima-da-vermelha-patamar-2.ghtml>.

Nesse sentido, a comercialização da energia elétrica nos limites do território do ESTADO está submetida à alíquota de ICMS no montante de 25%. Todavia, essa alíquota geral é substituída por outra de 12% quando trata-se de consumo residencial de até 150 Kwh ou consumo de produtoras cooperativas rurais até 500 Kwh. Dessa forma, nas situações em que o consumo de energia elétrica é considerado essencial pelo legislador, esse foi também abrangido por uma alíquota menor, de forma proporcional, o que, sem dúvida, importa em plena operação do princípio da seletividade.

Reitera-se que a adoção da seletividade em função da essencialidade no ICMS é facultativa. Todavia, o ESTADO optou por fazê-lo no âmbito de sua legislação e, ainda, para além da simples adoção da seletividade, o que seria vazio, conforme demonstrado, a legislação estadual a fez segundo critérios de essencialidade, uma vez que, segundo estudo elaborado no âmbito do Laboratório de Eficiência Energética em Edificações²³, o consumo médio de energia elétrica nas residências brasileiras é de 152,2 Kwh/mês. (E segundo a empresa de pesquisa energética, em 2019 a média consumida foi de 162 Kwh/mês²⁴, o que demonstra que o padrão adotado pelo ESTADO abrange grande parte das residências). Dessa forma, nos limites do que é, de fato, essencial, opera-se a seletividade.

Para além disso, importante ressaltar que no caso do ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica, o consumidor final arca com o ônus tributário. Tanto é verdade que o STJ reconhece a legitimidade ao contribuinte de fato neste caso para requerer a repetição de indébito.²⁵ Todavia, também é certo que não podemos tratar todos os "contribuintes de fato" da mesma forma, o que legitima a

²³ FEDRIGO, Natália Sens. GONÇALVES, Guilherme; LUCAS, Paulo Figueiredo. GHISI, Enedir (Coordenador). Relatório de Iniciação Científica Usos Finais de Energia Elétrica no Setor Residencial Brasileiro. Universidade Federal De Santa Catarina: Departamento De Engenharia Civil Laboratório De Eficiência Energética Em Edificações. Florianópolis, Janeiro de 2009.

Disponível em: https://labeee.ufsc.br/sites/default/files/publicacoes/relatorios_ic/IC2009_Natalia.pdf

²⁴ Empresa de Pesquisa Energética. Resenha. 2019 tem alta de 1,4% no consumo de eletricidade. Ano XIII. Número 148. Janeiro de 2020. Disponível em: https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-/20Janeiro%202020_v4.pdf

²⁵ Decisões exarada pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito dos recursos especiais representativos de controvérsia 903.394-AL e 1.299.303-SC, que preconizam como legitimados ativos para repetição de indébito tributário os contribuintes no que se refere a tributos indiretos sobre a energia elétrica, do que é exemplo o ICMS.

diferença de alíquotas existentes. Basta tomar como exemplo uma empresa que comercialize bebidas alcoólicas, artigos de luxo, ou até mesmo serviços de diversão. A energia elétrica é imprescindível para a confecção desses produtos industrializados e execução desses serviços, mas seu uso para tais fins pode ser considerado essencial? Certo que não. Não é justo dar o mesmo tratamento tributário a uma família que consome até 150 kw/mês e a uma fábrica de jóias e/ou artigos de luxo.

Assim, a adoção da seletividade pela essencialidade baseada em critérios de consumo, especificamente para residências e cooperativas demonstra alta qualidade da técnica legislativa estadual, que não pode ser desprezada ou ignorada no presente caso, visto que inexistente violação constitucional. Deve ser separada a energia elétrica de quem a utiliza para obter um mínimo de conforto da energia elétrica daqueles que a utilizam no processo industrial.

Desta feita, imperioso constatar que a legislação do ESTADO adota alíquotas integradas pela seletividade em função da essencialidade no tocante ao ICMS incidente sobre a energia elétrica. Não há que se falar, portanto, em inconstitucionalidade das normas estaduais definidoras da alíquota, uma vez que essas seguem os critérios instituídos pelo constituinte originário, exercendo a discricionariedade que lhe é cabível dentro dos limites traçados no texto constitucional. Como apontado por Moreira e Motta²⁶ (2017) a exação viola a seletividade e cabe ao Judiciário se deter à análise da constitucionalidade da tributação, sendo defeso entrar no mérito das alíquotas aplicadas sob o risco de violação da separação dos poderes, conforme será abordado no tópico seguinte.

2.3 O PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE DE INTERFERÊNCIA JUDICIAL NA FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS

A Constituição da República garante, logo em seu artigo 2º, a observância ao

²⁶ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **A seletividade como instrumento fiscal e seus limites**. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.). DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extráfiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

princípio da separação dos poderes no Estado brasileiro, de modo a instituir entre os poderes formadores do Estado uma relação de independência. Nas palavras de Montesquieu, pensador que configurou entre os formuladores desse princípio, "tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas, e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos".²⁷

Nesse sentido, a separação dos poderes é instituto fundante da ordem democrática brasileira, e sua violação implicaria desrespeito à própria Constituição. Os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, devem se ater às suas respectivas funções típicas, exercendo-as dentro do limite estabelecido pela Lei Maior, de forma a criar mecanismos sólidos para sua atuação e fiscalização dos demais.

Embora o princípio da separação dos poderes tenha evoluído para melhor se adequar às necessidades de um Estado Moderno, seus contornos originais ainda ditam as funções típicas dos poderes estatais. Nesse sentido, em linhas gerais, a função típica do legislativo é a edição das leis, enquanto do judiciário é controle, através do processo, de conflitos decorrentes da aplicação, vigência, interpretação e até mesmo violação dessas leis.²⁸ Não cabe ao judiciário, por conseguinte, atuar como legislador positivo, sendo vedado a qualquer tribunal ou juiz a edição de uma norma geral e abstrata a ser aplicada em casos diversos, sob pena de usurpação da competência legislativa.

Ao judiciário, portanto, cabe tão somente o controle judicial dos atos legislativos (e também executivos), por meio de parâmetros racionalmente estabelecidos. Assim, devem ser analisadas questões de legalidade, constitucionalidade, iniciativa, procedimentalidade, dentre outras. Garante-se, dessa forma, a autonomia dos poderes, estampada como cláusula pétrea no artigo 2º da Constituição.

Aplicar esse princípio ao caso atual faz com que chegue-se a um impasse: o judiciário pode, tão somente, analisar a constitucionalidade e legalidade da Lei

²⁷ MONTESQUIEU *apud* MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4a ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 177.

²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

estadual que institui alíquotas seletivas para o ICMS, atendo-se a critérios definidos pela norma. Todavia, não pode, como pleiteia a Recorrente, definir a alíquota a ser aplicada ao ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, pois, acaso o fizesse, estaria atuando como legislador positivo e, dessa forma, ingressando em esfera de funções que não lhe competem.

O entendimento desta Corte se coaduna com a argumentação aqui exposta. Manifestações anteriores exprimem justamente essa impossibilidade de atuação do Judiciário como legislador positivo:

(...) **Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo,** para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento.(...)²⁹

(...) O STF - em sua função de corte constitucional - **atua como legislador negativo, mas não tem o poder de agir como legislador positivo,** para criar norma jurídica diversa da instituída pelo Poder Legislativo.(...)³⁰

Em consonância apresenta-se também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

(...) Por outro lado, em controle de constitucionalidade, **o Judiciário atua como legislador negativo, e não como legislador positivo.** Não pode, assim, a pretexto de declarar a inconstitucionalidade parcial de uma norma, inovar no plano do direito positivo, permitindo que surja, com a parte remanescente da norma inconstitucional, um novo comando normativo, não previsto e nem desejado pelo legislador. (...)³¹

Nesse sentido, faz-se necessário trazer à baila o princípio da legalidade

²⁹ STF. RE-AgR: 322.348 SC, Relator: Celso De Mello, Data de Julgamento: 12/11/2002, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 06/12/2002, p. 74. v 2094-03 pp. 558.

³⁰ STF. Rp 1417 DF, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 09/12/1987, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 15/04/1988, p. 8.397, v. 1497-01, p. 72.

³¹ STJ. REsp: 790967 RS 2005/0177079-4, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Data de Julgamento: 07/02/2006, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 03/04/2006, p. 278.

tributária, positivado no artigo 150, inciso I da Constituição Federal³². A positivação específica da legalidade em matéria tributária não deve ser interpretada como redundância do constituinte, que também positivou a legalidade como garantia fundamental do cidadão no artigo 5º, inciso II da Constituição³³. A diferença entre os dois dispositivos se concentra no fato de que o artigo 5º tolera a delegação, enquanto o artigo 150 institui a reserva de lei para as matérias tributárias. Isso significa que a totalidade da matéria tributária deve ser regulada exclusivamente por lei, ou por atos com força de lei.

Nas palavras do doutrinador Luís Eduardo Schoueri:

Eis aí o conteúdo do Princípio da Legalidade: não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: também o consequente normativo, isto é o *an* e o *quantum debeat*, representados pelas definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei. Vale dizer, tanto o antecedente (hipótese) como o consequente jurídico tributário são matérias delei. **Noutras palavras, como se verá com mais vagar no Capítulo X, exige-se que toda a regra matriz de incidência tributária decorra da lei.** (grifo nosso)³⁴

Não apenas há a disposição na Constituição a respeito da legalidade, como também, há expressa previsão no CTN sobre a necessidade de alteração nas alíquotas ser feita mediante processo legislativo, conforme determina o art. 97, inciso II³⁵.

Dessa forma, não pode o poder Judiciário exorbitar sua competência e alterar a alíquotado ICMS no âmbito do ESTADO, no tocante à comercialização de energia elétrica, sob pena de ferir toda a matriz fundante do sistema tributário. Caberia ao judiciário apenas controle de constitucionalidade do dispositivo normativo em

³² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

³³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

³⁴ SCHOUERI, 2021, p. 599.

³⁵ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65.

análise. Todavia, conforme já demonstrado anteriormente, as normas estaduais estão em conformidade com a regra da seletividade pela essencialidade, não havendo irregularidades nos dispositivos.

A diretriz de seletividade na tributação inserida pelo constituinte para o ICMS é claramente de viés político, pela determinação de aplicação ser condicionada a vontade das funções legislativa e executiva estatal na definição das alíquotas incidentes sobre cada produto ou serviço. Dessa forma, integra a esfera de atribuições do poder legislativo, que age com discricionariedade, mas sempre atento aos critérios informadores racionais, sob pena de sofrer posterior controle pelo Judiciário.

A definição das alíquotas, respeitada a essencialidade, é feita pela análise administrativa da conveniência e oportunidade da incidência da tributação sobre cada setor produtivo. No caso em tela, o legislador estadual optou por diferenciar alíquotas do ICMS incidente sobre a energia elétrica baseando-se no consumo. Consumos menores atraem a aplicação de alíquotas menores, ao passo de que consumos maiores também atraem a incidência de alíquotas maiores. Opera-se a essencialidade sobre o consumo de energia elétrica sem, contudo, incentivar-se um consumo desmoderado.

Dessa forma, a essencialidade está sendo observada na medida em que o Estado não possui uma alíquota única para a energia elétrica, e sim, diferencia a energia que é consumida seja domesticamente seja na produção cooperada, absorvendo o âmago daquilo que é essencial como sendo o mínimo necessário à sobrevivência.

Ainda no tocante à atuação do judiciário no presente caso, importante trazer à baila ensinamento do Juiz Federal Mateus Pontalti, que aponta três opções de atuação do Judiciário frente a uma norma que viola a isonomia, quais sejam: (a) alteração da norma para que atenda critérios isonômicos; (b) suspensão total da norma através de sua declaração de inconstitucionalidade; ou, por fim, (c) que o judiciário faça um apelo ao legislador, para que edite uma nova norma que restabeleça a isonomia ofendida. Segundo o autor, as três técnicas constam no voto do Ministro Celso de Mello no RMS 22.3077/DF. Todavia, "dentre essas três técnicas de decisão, o Supremo Tribunal Federal tem rechaçado a utilização da

primeira"³⁶ (alteração da norma). Dessa forma, aplicando esse entendimento ao caso atual, não é possível que o judiciário aja de tal maneira a alterar a legislação do ESTADO, porquanto estaria violando sua competência constitucional.

Conforme exposto, a alteração de alíquotas incidentes no ICMS deve ser feita por lei em sentido estrito, cabendo às autoridades legislativas do ESTADO sopesar diferentes aspectos para sua instituição, uma vez que referido imposto é de grande importância para manutenção fiscal dos estados da federação, conforme será explorado no próximo tópico.

2.4 DA IMPORTÂNCIA DA ARRECADAÇÃO DO ICMS PARA A RECEITA ESTADUAL

A tributação é o principal instrumento de financiamento estatal, principalmente após a consolidação do Estado Fiscal, pois permite que o Estado participe do "sucesso econômico da iniciativa privada de modo a obter os recursos de que necessita para satisfazer os seus deveres para com a sociedade e necessários para o seu funcionamento".³⁷ No tocante ao ICMS, este representa uma parcela de fundamental importância para a receita dos entes federados.

Segundo dados divulgados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em 2020 o valor arrecadado com a tributação do ICMS atingiu a marca de 84,9% na relação de arrecadação dos tributos estaduais, sendo que até julho de 2021, o percentual já é de 83,44%. Só o ICMS proveniente da comercialização de energia elétrica é responsável por 10,26% da cobrança, montante considerável para a manutenção das finanças estatais.³⁸

Ressalta-se, desde logo, que os valores arrecadados a título de ICMS não só representam vital importância para a saúde financeira dos cofres estaduais, como

³⁶ PONTALTI, Mateus. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2020. p. 198.

³⁷ FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 65, n. 3, p. 37-58, set./dez. 2020. ISSN 2236-7284. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67065> Acesso em: 31/07/2021.

³⁸ BRASIL. Conselho Nacional De Política Fazendária (CONFAZ). Boletim de arrecadação dos tributos estaduais. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em 07/09/2021.

também municipais, haja vista a determinação constitucional do inciso IV do art. 158, que impõe o repasse às municipalidades, de 25% dos valores recolhidos pelo referido tributo. A destinação desses recursos está associada ao financiamento da educação e saúde municipais.

Nesse sentido, esse aspecto também deve ser ressaltado no que tange à influência do poder judiciário sobre a discricionariedade tributária. A judicialização de aspectos inerentes às definições estatais, como visto, tem o condão de se convolar em um atentado contra a separação dos poderes (Art. 2º, CR/88), bem como de privilegiar interesses de determinados indivíduos ou classes em detrimento de toda a coletividade.

Dessa maneira, é imprescindível salientar o impacto que a pretendida redução do ICMS por meio da presente ação causaria aos cofres públicos, à luz do que preceitua a Lei de Responsabilidade Fiscal, além da evidente usurpação de competência do Conselho Nacional de Política Fazendária, responsável por, ao menos, mitigar verdadeiras guerras fiscais entre as diversas Unidades Federativas.

A Constituição da República de 1988 é conhecida como Constituição Cidadã por, dentre outros motivos, prezar pela transparência nos órgãos públicos e fixidez no que tange ao ciclo orçamentário, de sorte que seja possível aos administrados fiscalizar e participar das definições estatais no que se refere às prioridades de investimentos. Corroborando com tal ponto, destaca-se algumas disposições da Carta de Outubro, tais como a disponibilização das contas municipais para apreciação e exame de qualquer contribuinte por sessenta dias anualmente (Art. 31, §3º), o direito de obter informações de interesse geral e coletivo (Art. 5º, XXXIII) e, dentre outras, a instituição da Lei de Diretrizes Orçamentárias,

Art. 160 (...) que compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento³⁹

³⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Com vistas a trazer maior efetividade para as disposições de direito financeiro constitucionais, foi promulgada a Lei complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em resumo, o aludido diploma foi promulgado pretendendo dar maior efetividade à política de estabilização fiscal, regulamentar dispositivos da Constituição Federal de 1988 que demandam uma lei complementar sobre matérias financeiras e promover um "choque" de gestão à Administração Pública brasileira. Nesse sentido, preconiza a LRF:

Art. 1º (...) §1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.⁴⁰

No que se refere ao caso concreto, a LC nº 101/2000 aduz que a previsão, instituição e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente federativo se caracterizam como requisitos inerentes à responsabilidade fiscal (Art. 11).

Ademais, quaisquer formas de renúncia de receitas, dentre as quais a lei apresenta rolexemplificativo, deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e, alternativamente, estar acompanhada de demonstração do impacto orçamentário no que se refere às estimativas de receita e metas fiscais, ou estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (Art. 14).

⁴⁰ BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 08/09/2021.

Portanto, qualquer alteração nas alíquotas do imposto necessariamente terá como consequência a redução da receita dos Estados e dos Municípios, e esta não pode ocorrer senão mediante o devido processo legislativo, com a indicação de estimativa do impacto financeiro, nos termos da LRF.

Para além de seguir as diretrizes gerais de alteração de alíquotas, o Executivo estadual deve submeter ainda a sua decisão ao Confaz, para evitar a perpetuação de uma guerra fiscal entre os entes federativos. Deste modo, caso esta Corte decida de modo diverso, que não pela manutenção da constitucionalidade e das alíquotas vigentes, o prejuízo seria sentido por toda a nação brasileira.

Nesse sentido, não havendo quaisquer inconstitucionalidades nas alíquotas do ICMS adotadas pelo recorrido, conforme demonstrado, não cabe ao judiciário estabelecer, por si, renúncia de receita ao estado, dado que tal decisão possui o condão de, inclusive, deflagrar responsabilização fiscal dos órgãos executores do orçamento. A discricionariedade orçamentária abrange tanto as estimativas de receitas e despesas, sempre condicionada a aspectos técnicos das mais abrangentes áreas. Assim, ao judiciário não compete, em função de argumentos individuais, impactar o desempenho financeiro relevante a toda a coletividade.

Da mesma forma, tem-se que quaisquer reduções fiscais que acarretam diminuição do ônus referente ao recolhimento do ICMS deverão ser tomadas em convênios entre representantes de todos os estados e do Distrito Federal. Tal previsão está contida no Art. 155, XII, "g", da Constituição Federal, e encontra-se regulamentada de forma mais detalhada na Lei Complementar 24/75. O Art. 2º, §2º da aludida lei exige deliberação unânime para a concessão de benefícios entre os estados.

Sem apenas se ater à latente usurpação de competência constitucionalmente delegada ao CONFAZ para deliberar acerca do tema, a judicialização de tais aspectos atenta materialmente contra a finalidade da norma constitucional. A necessidade de deliberação para reduções fiscais referentes ao ICMS visam, dentre outros tópicos, a que não haja uma guerra fiscal entre os entes, de sorte que o tributo em epígrafe não seja limitado a um patamar que restrinja sua importância arrecadatória.

É inegável salientar a relevância da energia elétrica como insumo industrial, sendo imprescindível para praticamente a totalidade das atividades empresariais.

Assim, a redução do ICMS no âmbito do estado recorrido tem o condão de ocasionar uma ruptura no equilíbrio fiscal entre todos os entes federados. Ademais, não há que se falar em redução da alíquota do ICMS da energia elétrica apenas para consumidores finais. Isto porque é latente a política fiscal do recorrido no mesmo sentido. Por que razão, senão esta, se dá a isenção referente ao consumo reduzido de energia elétrica?

Torna-se necessário que os eméritos julgadores não se vinculem a argumentos romantizados e analisem de forma crítica e técnica todo o conjunto de alegações. Os âmbitos econômico, financeiro e tributário devem perpassar por uma análise extremamente ampla e técnica. Tratam-se de decisões que impactam em aspectos como direitos sociais, políticas assistencialistas, cumprimento de obrigações constitucionais e legais do Estado. Em suma, trata-se de conceder o melhor padrão de vida possível para toda a população, de sorte que é necessário um estudo aprofundado para que o pleito da parte adversa seja acolhido, o que incluiria, inevitavelmente, a majoração de receitas por outras vias, conforme prevê a LRF.

Sendo necessário todas essas medidas pelo gestor estadual, reitera-se o já exposto, no sentido de não ser possível à esta Corte determinar a mudança da alíquota como pleiteia a Recorrente. Ademais, a transferência do ônus tributário ao consumidor final da energia elétrica também merece especial destaque no presente caso, uma vez que a Recorrente é responsável pela comercialização da energia no âmbito do território do ESTADO, sendo certa a afirmação de que não se submete às alíquotas estabelecidas em lei, que são repassadas aos consumidores finais. Essa complexa relação será melhor analisada no tópico seguinte.

2.5 AD ARGUMENTANDUM, DA POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO DE INDÉBITONA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO CASO DA ENERGIA ELÉTRICA

Neste ponto, faz-se imperioso trazer uma análise econômica do Direito. Resta-se estabelecido que a energia elétrica é mercadoria, assim, se submete a regras de mercado, e neste sentido, pode ser considerado um produto de demanda inelástica, por ser um bem essencial à qualidade de vida.

Justamente pela inelasticidade, a empresa transfere 100% do ônus tributário ao consumidor final, que não tendo opção, paga o preço faturado. Por essa razão o ICMS é caracterizado como um imposto indireto. Porém, como já exposto, esse ônus é seletivo, pois, há duas hipóteses de diferenciação da alíquota, atendendo ao critério da essencialidade.

Não é ignorada, nos presentes autos, a decisão exarada pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito dos recursos especiais representativos de controvérsia 903.394-AL e 1.299.303-SC, que preconizam como legitimados ativos para repetição de indébito tributário os contribuintes no que se refere a tributos indiretos sobre a energia elétrica, do que é exemplo o ICMS. De fato, o Tribunal da Cidadania, por reconhecer como inviável que a repetição se desse pelas concessionárias de serviço público, muito em virtude de interesses de tais empresas, estabeleceu os contribuintes individuais como legitimados, de forma a combater o enriquecimento ilícito da administração pública.

No caso em epígrafe, a relevância da aludida decisão se limita ao reconhecimento da legitimidade ativa da parte contrária para discutir o mérito. A decisão do STJ não possui o condão de estabelecer que o ICMS nos moldes em que é cobrado pelo ESTADO recorrido é indevido, não constando, do mesmo modo, quaisquer outras afirmações que permitam inferir tal conclusão daquele julgamento. Em realidade, no âmbito processual, o que a decisão ora emanada apresenta para os autos é o reconhecimento da parte contrária como legitimada ativa para postular em juízo. Na teoria eclética das condições da ação de Liebmann, adotada pelo Código de Processo Civil brasileiro, trata-se do reconhecimento do preenchimento das condições da ação, o que dá à parte adversa o mero direito a ter seu pleito analisado no mérito.

No que tange ao mérito, por todas as alegações já formuladas e reiteradas, é inegável que a decisão a ser exarada deve pugnar pela improcedência dos pedidos da parte recorrente. Dessa sorte, o direito à ação, que a parte contrária possui, seria tutelado, e o direito material pugnaría pela prevalência da coletividade sobre interesses meramente patrimoniais individuais.

3. DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, o Recorrido reitera o pedido formulado em suas contrarrazões, para que seja negado provimento ao Recurso Extraordinário interposto pela Recorrente, mantendo-se a decisão proferida pelo Tribunal *a quo* por seus próprios fundamentos.

Pede deferimento.

Local, data. Advogado(a)

OAB XXX.XXX.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/. Acesso em 15/08/21.

_____. **Conselho Nacional De Política Fazendária (CONFAZ)**. Boletim de arrecadação dos tributos estaduais. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em 07/09/2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal:Centro Gráfico, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 14/09/21.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 08/09/2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Súmula 391**. Diário de Justiça, Brasília, DJe 7.10.2009, ed. 455. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/download/5455/5579>. Acesso em: 22/08/21.

_____. STJ. **REsp: 790967 RS 2005/0177079-4**, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, Data de Julgamento: 07/02/2006, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 03/04/2006, p.278.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). **RE 748543**. Relator: Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Alexandre De Moraes. Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-224 Divulgação em: 09/09/2020. Publicação: 10/09/2020.

Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7537678>
34. Acesso em: 15/09/2021.

_____. STF. **RE-AgR: 322.348 SC**, Relator: Celso De Mello, Data de Julgamento: 12/11/2002, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 06/12/2002, p. 74. v 2094-03 pp. 558.

_____. STF. **Rp 1417 DF**, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 09/12/1987, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 15/04/1988, p. 8.397, v. 1497-01, p. 72.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. **Revista IP**. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

Empresa de Pesquisa Energética. Resenha. **2019 tem alta de 1,4% no consumo de eletricidade**. Ano XIII. Número 148. Janeiro de 2020. Disponível em: https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-153/topico-510/Resenha%20Mensal%20-%20Janeiro%202020_v4.pdf. Acesso em 07/09/2021.

FEDRIGO, Natália Sens. GONÇALVES, Guilherme; LUCAS, Paulo Figueiredo. GHISI, Eneir (Coordenador). **Usos Finais de Energia Elétrica no Setor Residencial Brasileiro**. Relatório de Iniciação Científica. Universidade Federal De Santa Catarina: Departamento De Engenharia Civil Laboratório De Eficiência Energética Em Edificações. Florianópolis, Janeiro de 2009.

FERREIRA, André Luís. *et al.* **Emissões dos setores de energia, processos industriais e uso de produtos**. Observatório do Clima: 2018. Disponível em: <https://energiaeambiente.org.br/wp-content/uploads/2018/01/Emissoes-dos-Setores-de-Energia-e-Processos-Industrias-Documento-de-Analise-2018.pdf>

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. **O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil**. Revista da Faculdade de Direito UFPR, Curitiba, v. 65, n. 3, p. 37-58, set./dez. 2020. ISSN 2236-7284. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67065>. Acesso em: 31 dez. 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rfdufpr.v65i3.67065>.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BANCO, Paulo Gustavo Gonet.

Curso de Direito Constitucional. 4a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **A seletividade como instrumento fiscal e seus limites.** In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.). DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance.* Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PONTALTI, Mateus. **Direito Tributário.** Salvador: JusPodivm, 2020.

PINTO, Francisco Jarlan Anderson Silva de Lima. **O princípio da seletividade em função da essencialidade: alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica.** Monografia. Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2019, p. 39.

SANT'ANA, Jéssica. Governo anuncia bandeira tarifária 'escassez hídrica'; custo será de R\$ 14,20 a cada 100 kWh. **G1 Portal de Notícias.** 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/crise-da-agua/noticia/2021/08/31/governo-anuncia-criacao-da-bandeira-tarifaria-escassez-hidrica-acima-da-vermelha-patamar-2.ghtml>. Acesso em 08/09/21.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 10a ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo.** 13ª ed. São Paulo: Malheiros. p. 654.

SILVA, Rafael Vega Possebon da. **A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988.** Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2015. p. 70.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 516

FAZENDA

Ana Carolina Vianna da Silva

Gabriella Teixeira Campos

Jaqueline de Oliveira Batista

Mateus Pertile

Tales Cavalli Rodrigues da Silva

Vinicius de Camargo Rivera

Excelentíssimos Senhores Ministros do Supremo Tribunal Federal

1 DOS FATOS

A empresa Souto Borges LTDA é situada e comercializa energia elétrica dentro de determinado estado da federação, estando submetida, de acordo com a legislação vigente, à alíquota ICMS de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica. Entretanto, quando o fornecimento é realizado para consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e para produtores de cooperativas rurais atéo limite de 500 Kwh, a alíquota do tributo é de 12%.

Ocorre que a legislação do estado adota alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores, e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário (exceto itens luxuosos, para os quais a alíquota é de 22%).

Diante dessa aparente discrepância de tratamento tributário, a empresa SoutoBorges LTDA entende que a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços prevista no art. X da Constituição Federal seria a única justificativa constitucionalmente aceitável para a existência de alíquotas diferentes.

Além disso, a empresa sustenta que a atividade que exerce, comercialização de energia, é essencial, pois é meio para todas as demais, inclusive produção de alimentos, medicamentos e vestuários e que, por conta disso, deveria estar submetida à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais; ou, ao menos, à alíquota de 7% prevista para mercadorias especialmente úteis. Dado o grau de essencialidade, defende que a energia não poderia estar submetida à alíquota geral (18%) e, muito menos, a uma alíquota majorada, superior à geral e superior, inclusive, às alíquotas reservadas para itens de luxo.

Com base nisso e em outros argumentos, a empresa moveu medida judicial, sem sucesso. Após sucessivos recursos, a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio de Recurso Extraordinário. A corte reconheceu repercussão geral da questão e o julgamento foi pautado (sem a ocorrência de nulidades processuais) com sustentação oral requerida pela Recorrente Souto Borges LTDA e pelo ora Recorrido Estado.

No entanto, como se verá a seguir, o recurso não merece acolhimento.

2 DA COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO PARA INTERFERIR NAS ALÍQUOTAS

A Constituição Federal de 1988, do artigo 145 ao artigo 162, estabelece as competências tributárias da União, dos estados e dos municípios, com suas respectivas responsabilidades (do artigo 21 ao 32). Pelo texto da Carta Magna, infere-se que aos estados e ao Distrito Federal cabe a função de regulamentar certos impostos, tais como o ICMS. Além do estado e do distrito federal, o Senado também está autorizado constitucionalmente a estipular alíquotas para o ICMS, objetivando a regularização da guerra fiscal.

Dessa forma, a Constituição descreve claramente quais são os entes legalmente permitidos para interferir nas alíquotas estabelecidas para o ICMS. Nesses, não está incluso o sistema judiciário, que, portanto, não pode e não deve atuar como legislador na criação de tributos.

Qualquer atuação do tribunal nesse sentido representa uma extrapolação dos limites constitucionais pré-estabelecidos, pois o Juiz não pode assumir competência constitucional atribuída expressamente ao legislador.

É o consolidado pela jurisprudência:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. AUSENTE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. ESSENCIALIDADE DO SERVIÇO. De acordo com a Lei Estadual n. 8.820/89, há distinção entre os diversos tipos de consumidores, consoante o grau de essencialidade, a natureza da atividade econômica, a destinação do bem e a qualidade do destinatário. Assim, não se vislumbra violação ao princípio da seletividade, a existência de alíquotas diferenciadas do ICMS incidentes sobre o serviço de energia elétrica. Ademais, é vedado ao Poder Judiciário interferir na seara legislativa, distribuindo alíquotas baseadas em casos concretos. Hipótese em que não restou demonstrado que a majoração da alíquota de 25% para 30% viola os princípios da seletividade, essencialidade e capacidade contributiva da parte autora. Precedentes deste E. Tribunal de Justiça. Manutenção da sentença. APELO DESPROVIDO. (TJ-RS - AC: 70084846195 RS, Relator: Lúcia

de Fátima Cerveira, Data de Julgamento: 10/02/2021, Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: 18/02/2021).

Sendo assim, apenas o poder legislativo possui legitimidade para regular os elementos centrais da política fiscal, ou seja, a base de cálculo, os contribuintes e as alíquotas. Portanto, uma demanda desse nível deve ser levantada no Legislativo, para que possa ser analisada a mudança do texto constitucional, se cabível. Enquanto isso não ocorrer, **cabe ao órgão julgador aplicar os ordenamentos da nossa base fundamental, a Constituição Federal, e não agir por sua livre e espontânea vontade.**

Cabe enfatizar ainda que não há violação do princípio da seletividade tributária presente neste caso, pois há determinação constitucional expressa de que o ICMS poderá ser seletivo, não havendo, portanto, qualquer obrigatoriedade, como será visto mais adiante.

3 DA INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL DA CONSTITUIÇÃO

Em suma, a principal função do poder judiciário é interpretar a lei e aplicá-la de forma correta nos casos levados a julgamento. Entretanto, **essa interpretação possui limites, que não devem ser extrapolados, correndo o risco de contradizerem o que o legislador quis expressar quando formulou e aprovou o texto constitucional. É o que ocorre quando buscam incluir uma obrigatoriedade na definição das alíquotas do ICMS.**

Com efeito, dispõe o art. 155, inciso II, § 2º, inciso III, da Constituição Federal:

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;

O legislador foi extremamente claro em seu texto ao utilizar o termo "poderá" para definir a possibilidade de seletividade no referido imposto. Assim, na definição

fornecida pelo dicionário Michaelis, “poder”, enquanto verbo, significa “ter possibilidade de”. Ou seja, é possível que o tributo seja seletivo, porém não é obrigatório!

Assim pontua Machado Segundo:

“A Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todosos 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. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 72 - Neste ponto acompanha Machado Segundo a doutrina de Regiane Binhara Esturilio (A seletividade no IPI e no ICMS). São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 115).

Se a real motivação do legislador fosse instituir uma obrigatoriedade para o ICMS, ele usaria outro termo, como por exemplo “deverá”, que denota uma ordem de cumprimento obrigatório, e não opcional. **Utilizar o argumento de ampliação do sentido é atentar ao texto constitucional**, invertendo completamente seu sentido e incluindo uma obrigação indevida e danosa para os entes públicos.

Tanto é assim que a norma constitucional de seletividade para o IPI tem outra redação. Vejamos o art. 153 da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Ou seja, interpretando corretamente o artigo anterior, entendemos com clareza que se trata de uma obrigação no caso do IPI. Não existe espaço para escolha, o imposto sobre produtos industrializados **deve** ser seletivo.

Em contrapartida, é inadmissível aceitar a interpretação gramatical da Constituição Federal para o IPI e ignorá-la, ampliando seu sentido, em relação ao ICMS.

O termo "será" aborda aquele que tem uma **obrigação** de fazer algo, o que contrasta, por completo, com a existência da **possibilidade** ofertada pelo termo "poderá". Assim, equiparar tais comandos é como ignorar o texto da lei e reformulá-lo para atender uma vontade arbitrária das partes.

Assim, com extrema clareza perante a interpretação gramatical da Constituição Federal, imputar uma obrigação na seletividade do ICMS é completamente inconstitucional!

A substituição dos referidos comandos altera, por completo, o sentido das frases.

Pensemos ao contrário: se no texto do artigo 153 (descrito anteriormente) o termo "será" fosse substituído por "deverá", a norma continuaria com o mesmo sentido? Obviamente não. Estaríamos excluindo uma obrigatoriedade estabelecida constitucionalmente e transformando-a em uma escolha.

E se buscássemos tal alteração para favorecer grandes indústrias? Seria um ato atentatório à Justiça e aos princípios básicos de respeito à Constituição. Então, por que ainda discutimos alterações incabíveis dentro da interpretação da norma constitucional quanto ao ICMS?

Portanto, para o presente caso, é obrigatória a interpretação gramatical da Constituição, para evitar injustiças e garantir a soberania da Carta Magna. A seletividade no ICMS é uma opção, não uma obrigação.

3.1 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição não cria tributos, ela somente outorga competência aos entes públicos por meio de leis próprias. Desse modo, é importante entender a competência para legislar sobre o direito tributário e a competência tributária. O primeiro trata de competência genérica, ou seja, editar leis sobre tributos e suas relações jurídicas, já o segundo, trata de leis que instituem os tributos em si.

Dessa forma, a competência tributária para instituir o tributo é indelegável, pois trata de competência em sentido estrito, mas, arrecadar, fiscalizar e executar é considerado pela doutrina capacidade ativa, podendo ser delegável a pessoas jurídicas de direito público.

4 DO NÃO CABIMENTO DA DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO DEVER-SER

Em suma, a discussão aqui abordada deve lidar com a situação fiscal atual do país, estabelecida por Lei, com aplicabilidade obrigatória.

Assim, qualquer argumento baseado em situações de como as coisas “deveriam ser” deve ser descartado, tratando-se de mera hipótese, sem fundamento legal.

Essas discussões devem ser levantadas na seara legislativa, para que, assim, possam ser editadas leis, se cabível. Enquanto isso não ocorre, é dever dos órgãos julgadores decidirem com base na situação apresentada agora, ou seja, a lei vigente.

Qualquer decisão que extrapola esse limite, atenta à justiça e ao respeito aos poderes estabelecidos constitucionalmente.

5 DO RESPEITO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Como já exposto, o princípio da seletividade consiste na discricionariedade do legislador elevar ou diminuir a carga tributária por meio de alíquotas, sempre utilizando a essencialidade dos bens e serviços como forma de majorar os tributos. Desse modo, o art. 155, II, § 2º, III da Constituição, trata do princípio da seletividade ao ICMS.

Tudo paira na possibilidade de ser facultativo ou obrigatório a incidência da seletividade sobre a majoração da alíquota do ICMS, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Já vem a jurisprudência entendendo que, de fato, **o princípio da seletividade quando se aplica ao ICMS é facultativo**, porém, se aplicado, o critério da seletividade é obrigatório.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado explica que:

“Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente. Se inteiramente contrários ao preconizado pela Constituição. Em outros termos, 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." (MACHADO, 2001,p. 113).

É o que trata o tema 745 do STF: Tema 745 - Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. (STF)

A jurisprudência é clara na aplicação do tema:

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA MÁXIMA (25%). REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL RECONHECIDA PELO STF NO RE 714.139/SC, LEADING CASE DO TEMA 745/STF, SEM DETERMINAÇÃO DESOBREESTAMENTO NAS INSTÂNCIAS ORIGINÁRIAS. POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SELETIVIDADE, ESSENCIALIDADE E ISONOMIA. TRIBUTAÇÃO ESCALONADA PRIVILEGIANDO AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE CONFERE TRATAMENTO IDÊNTICO AOS CONTRIBUINTES DA MESMA CLASSE. SENTENÇA MANTIDA. PRECEDENTES. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. "1. A afetação pelo STF ou pelo STJ de processo à técnica dos recursos repetitivos não gera automática suspensão dos processos que cuidem da mesma tese. A sustação depende de deliberação específica da Corte Superior. 2. Ainda que o STF tenha admitido repercussão geral quanto à aplicação seletividade ao ICMS (Tema 745), não houve nenhuma ordem de suspensão. [...] (TJSC, Apelação n. 5065873-46.2020.8.24.0023, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Hélio Valle Pereira, Quinta Câmara de Direito Público, j. 20-07-2021). "Não obstante sustente, grande parte da doutrina, a inconstitucionalidade de leis estaduais que estabelecem alíquotas máximas (até 25%) para o ICMS incidente sobre operações com energia elétrica, sob o fundamento de que se trata de uma mercadoria essencial quanto qualquer outra de primeira necessidade, a incidência de alíquota mais elevada sobre as operações com energia elétrica não viola o princípio constitucional da seletividade fundado na essencialidade da mercadoria (art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88), sobretudo porque não tem apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com os recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas também o de evitar o consumo abusivo e o desperdício que, se não for controlado pelo Poder Público, poderá levar ao racionamento forçado da energia elétrica, comprometendo, indubitavelmente, o crescimento do País e, via de consequência, toda a sociedade brasileira

(extrafiscalidade)' (Des. Jaime Ramos)" (TJSC, Apelação Cível n. 0301023-47.2017.8.24.0072, da Capital, rel. Des. Jorge Luiz de Borba, Primeira Câmara de Direito Público, j. em 11/06/2019). (TJSC, Agravo Interno n. 0310144- 18.2018.8.24.0023, da Capital, rel. Luiz Fernando Boller, Primeira Câmara de Direito Público, j. 30-06-2020). (TJSC, Apelação n. 5090244-74.2020.8.24.0023, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Carlos Adilson Silva, Segunda Câmara de Direito Público, j. 31-08-2021)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTAS INCIDENTES. ALEGAÇÃO DE QUE A LEGISLAÇÃO ESTADUAL VIOLA O PRINCÍPIO DA ISONOMIA SOB A ÓTICA DA SELETIVIDADE E DA ESSENCIALIDADE DO SERVIÇO OU PRODUTO. DESCABIMENTO DA SUSPENSÃO DO FEITO EM FACEDO INÍCIO DO JULGAMENTO DO TEMA 745 DO STF. 1.

Hipótese em

que, na essência, o que se pretende é obter declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Estadual nº 8.820/89, a qual fixou em 25% a alíquota de ICMS incidente sobre energia elétrica e telecomunicação. E tal provimento não pode ser alcançado pela via do mandado de segurança, haja vista o contido na Súmula 266 do Supremo Tribunal Federal, o que acabou reforçado pela Súmula Vinculante nº 10, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal equiparou a declaração de inconstitucionalidade de lei em tese à de afastamento de sua incidência. Matéria também pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, haja vista o contido no REsp nº 1119872/RJ, submetido ao rito dos recursos repetitivos. 2. Ainda que se supere essa questão da adequação da via eleita, ou seja, mesmo que se entenda pela possibilidade de discussão da matéria em sede de mandado de segurança, mesmo assim, nas circunstâncias, inviável cogitar de concessão de antecipação de tutela. De um lado porque a pretensão se baseia em suposta ofensa aos princípios da seletividade, essencialidade e isonomia, previstos na Constituição Federal, enquanto que o art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, ao prever a seletividade para o ICMS, expressamente consignou tratar-se de uma faculdade. De outro lado, porque a legislação estadual prevê a seletividade, apenas que, não da forma como pretende a parte recorrente, que busca a incidência da menor alíquota sobre a energia consumida, ao argumento da essencialidade da energia elétrica em detrimento a outros produtos que são tributados com alíquota menor.

3. Nada muda pelo início do julgamento do RE 714139, TEMA 745/STF, uma vez que, enquanto não definida a questão, o que se presume é a constitucionalidade dos dispositivos legais atacados. Ademais, a despeito da afetação da matéria, não houve determinação de suspensão nacional dos processos, com o que, para além de tratar-se de antecipação de tutela, não se cogita de sobrestamento do feito, tendo, o contido no

art. 1.035, §5º, do CPC, alcance restrito. De referir que, nos próprios autos do RE 714139, o STF indeferiu pedido do Estado do Rio de Janeiro, que objetiva ordem nacional de suspensão dos processos na origem. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. (TJ-RS; Agravo de Instrumento, Nº50479480820218217000, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em: 05-05-2021)

Portanto, devidamente respeitado o princípio da seletividade na aplicação da alíquota atual do ICMS.

6 DO RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Ao falarmos do princípio da isonomia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, falamos do princípio criado como meio de buscar a aplicação das normas da forma mais igualitária possível para todos.

O princípio da isonomia, também chamado de princípio da igualdade ou princípio da equidade, está presente na Constituição Federal em seu artigo 5º, caput, onde diz que todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza.

O princípio da isonomia se divide em material e formal, podemos usar como exemplo de liberdade formal o caput da art. 5º da CF, que diz que todos são iguais perante a lei, seria algo mais abstrato, pois não é observado nenhuma característica distintiva entre as pessoas. Já na liberdade material ou substancial é quando para garantirmos a aplicação do princípio da isonomia tratamos de forma desigual os desiguais, pois ao tratarmos quem possui alguma necessidade ou condição especial que exija um tratamento diferenciado.

No direito tributário o princípio da isonomia está presente no art. 150 do CTN onde é possível notar que é priorizada a igualdade material, aquele antigo modo aristotélico que busca tratar todos os iguais de forma igual e todos os desiguais de forma desigual, buscando tratar todos os quem tem uma condição especial de modo especial de acordo com as suas necessidades, pois o fisco não pode agir da mesma forma com todos os indivíduos.

Em suma, o que o constituinte originário faz ao prescrever a observância do princípio da igualdade tributária foi proibir que o legislador tributário instituisse tratamento desigual entre contribuintes em situações iguais.

Nesse sentido, o doutrinador Roque Antonio Carrazza pontua:

Isto, não significa, por óbvio, que as leis tributárias devem tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas, tão somente, que precisam dispensar o mesmo tratamento jurídico às que se encontrem em situações idênticas. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012. p. 477).

Igualmente, Paulo de Barros Carvalho:

Isto não significa, (...), que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhes forem próprias. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo : Editora Noeses , 2008. p. 266.)

Esse tema trata da compreensão da igualdade sob seu aspecto material: somente pode haver diferenciação se houver relação entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento prevista na lei.

Sobre isso, Luciano Amaro aborda que o princípio da igualdade não apenas faculta ou proíbe a diferenciação, mas também obriga a discriminação, **relacionada à concretização do princípio da capacidade contributiva**:

O problema – parece-nos – deve ser abordado em termos mais amplos: além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de semelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2005, p. 135-136.)

Dessa forma, devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade de contribuir, e com desigualdade os que possuírem riquezas diferentes, ou seja, diferentes capacidades contributivas.

Em sentido semelhante, Roque Antonio Carrazza diz que o princípio da igualdade está intimamente relacionado com o da capacidade contributiva, uma vez que tributar os que expressam mais riqueza significa realizar a busca da igualdade material:

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 96-97.)

Portanto, podemos concluir que o princípio da capacidade contributiva está relacionado com o princípio da igualdade tributária no sentido em que o legislador está obrigado a atribuir uma carga tributária maior para quem tem maior possibilidade de contribuir com as despesas públicas.

Isso quer dizer que, **para realizar o princípio da capacidade contributiva, o legislador deve considerar as desigualdades econômicas dos contribuintes para, a partir disso, distribuir a carga tributária proporcional e equanimemente entre aqueles que podem contribuir mais.**

Sendo assim, no presente caso, o princípio da isonomia continua sendo respeitado.

DA CONCLUSÃO

Pelo exposto, é possível assentar, objetivamente, que:

i. O poder judiciário não possui competência para instituir ou alterar alíquotas, cabendo ao órgão julgador aplicar os ordenamentos da Constituição Federal, e não agir por livre e espontânea vontade;

ii. A seletividade no ICMS, seguindo a interpretação gramatical da Constituição Federal, é opcional, ou seja, torná-la uma obrigação é ato inconstitucional;

iii. Qualquer argumento baseado em situações de como as coisas “deveriam ser” deve ser descartado, tratando-se de mera hipótese, sem fundamento legal na situação fiscal atual do país, estabelecida por Lei, com aplicabilidade obrigatória;

iv. O princípio da seletividade quando se aplica ao ICMS é facultativo, então não há que se falar em desrespeito a esse princípio na atual alíquota;

v. O princípio da isonomia segue sendo respeitado, pois o legislador deve considerar as desigualdades econômicas dos contribuintes para, a partir disso, distribuir a carga tributária proporcional e equanimemente entre àqueles que podem contribuir mais.

Com o devido respeito, nada justifica, portanto, que este E. Supremo Tribunal Federal decida de maneira divergente às teses levantadas.

DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto, requer que seja **negado provimento ao recurso interposto pela Recorrente**, nos termos da fundamentação exposta.

Nestes termos, pede deferimento. Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

REFERÊNCIAS À JURISPRUDÊNCIA

TJRS, AC 70084846195 RS, Rel. Lúcia de Fátima Cerveira, Segunda Câmara Cível, julgado em 10/02/2021, publicado em 18/02/2021.

STF - Tema 745, RE 714139, Rel. Min. Marco Aurélio, em julgamento.

TJSC, Apelação 5090244-74.2020.8.24.0023, Rel. Des. Carlos Adilson Silva, Segunda Câmara de Direito Público, julgado em 31/08/2021.

TJRS, Agravo de Instrumento 50479480820218217000, Rel. Des. Ricardo Torres Hermann, Segunda Câmara Cível, julgado em 05/05/2021.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo, Editora Noeses, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª edição, Dialética, São Paulo, 2001.

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

V Tax Moot Brazil

EQUIPE N° 517

FAZENDA

Alessandra Gonçalves da Fonseca

Camila Campos Ribeiro de Siqueira

Carlos Henrique Jesus de Souza

Flavia Gomes Santolin Perim

Gabriella Mena Ogusuku

Guilherme Carneiro Magalhães

Hélio Pinto da Silva Junior

Júlia Cardoso Bernardes Pires

Lucas Cunha Do Valle Poubel

Tainá Campos Rabelo

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO(A) DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

1 DOS FATOS

1. Trata-se de Recurso Extraordinário ("RE") interposto por SOUTO BORGES LTDA., doravante "Recorrente", em face do acórdão do Tribunal *a quo* que julgou válida a Lei Estadual que fixou a alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para energia elétrica em 25% (vinte e cinco por cento), apontando suposta violação do art. 155, § 2º, III, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988.
2. A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, distribuidora e detentora de concessão, que realiza a comercialização de energia elétrica como atividade empresarial com consumidores cativos, nos termos do art. 21, XII, alínea "b", da CRFB/1988.
3. Desse modo, suas operações se sujeitam à incidência do ICMS à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), conforme a legislação do ESTADO, que também adota a alíquota básica de 18% (dezoito por cento) para mercadorias em geral, 7% (sete por cento) para mercadorias consideradas especialmente úteis.
4. É fundamental destacar, desde já, que a Recorrida, em estrita atenção aos princípios da seletividade e da capacidade contributiva, adota alíquota de 12% (doze por cento) nas operações destinadas a consumidores residenciais que consomem até 150 kWh e nas destinadas a cooperativas rurais cujo consumo é igual ou inferior a 500 kWh.
5. Diante desse cenário, a Recorrente moveu medida judicial, cuja argumentação versou acerca do grau de essencialidade da energia elétrica, requerendo a aplicação de alíquota inferior à geral (18% - dezoito por cento).
6. Apesar dos fartos argumentos de direito já demonstrados pela Recorrida durante todo o decurso processual, a Recorrente, irresignada, interpôs Recurso Extraordinário com o fito de ser declarada a inconstitucionalidade da fixação de alíquota majorada (25% - vinte e cinco por cento) sobre o fornecimento de energia elétrica.

7. Entretanto, com a devida vênia, melhor razão não assiste à Recorrente, consoante razões de fato e de direito a seguir expendidas, bem como não há qualquer violação à CRFB/1988.

2 DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Como consabido, o ICMS é imposto extrafiscal, uma vez que seu objetivo não é meramente arrecadatório, mas também de interferência no domínio econômico.¹ Esse caráter extrafiscal foi concretizado pela CRFB/1988, que fixou a possibilidade de o imposto ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme disposto em seu art. 155, § 2º, III.

8. A seletividade, conforme leciona José Eduardo Soares de Melo², consiste na distinção de cargas tributárias, em razão da diferenciação dos bens, resultando em alíquotas diferentes, de modo a sempre atender ao princípio da isonomia. Luís Eduardo Schoueri³ também lança luz ao tema, incluindo balizas práticas a serem observadas pelo legislador.

9. Em consonância à lição de André Mendes Moreira, a aplicação da essencialidade, critério de obrigatoria sujeição quando da aplicação da seletividade, implica um cotejo, aparentemente, de cunho subjetivo, podendo, inclusive, ser objeto de manipulação.⁴ Assim sendo, o que é essencial é fruto de interminável divergência.

10. Nessa esteira, deve-se concluir que a essencialidade é sobretudo subjetiva, de modo que se insere no campo de discricionariedade do legislador local, que possui a

¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 96.

² MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 39.

³ Vale conferir a conclusão do autor acerca do objetivo máximo da essencialidade, *in verbis*: "A constatação de que a tributação do consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do papel do Princípio da Seletividade: por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar aquele efeito. Para tanto, importa assegurar que bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores posses. A essencialidade, portanto, enquanto critério para a fixação dos tributos sobre o consumo, ganha nova perspectiva: o produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir." (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. paginação irregular).

⁴ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A Seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 33.

competência e a capacidade para estabelecer quais bens serão mais ou menos essenciais para fins de fixação de alíquotas do ICMS.

11. Não bastasse a melhor doutrina e jurisprudência entenderem pelo caráter eminentemente subjetivo da essencialidade, o que impede que o poder judiciário possa se imiscuir na tarefa legislativa de definição das alíquotas do ICMS, no caso em tela, o princípio da seletividade foi plenamente observado, na medida em que os contribuintes de menor capacidade contributiva se beneficiam da alíquota minorada.

12. Deve-se notar, portanto, que há entre a essencialidade e a capacidade contributiva um vínculo inerente, como preleciona Ricardo Lobo Torres. Ou seja, o princípio da seletividade subordina-se ao princípio da maior da capacidade contributiva, o que significa que o tributo deve incidir de forma progressiva na razão inversa da essencialidade do produto.⁵ Nesse sentido, o art. 145, §1º, da CRFB/1988 registra que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

13. Logo, demonstrar-se-á evidente que, haja vista a não obrigatoriedade da seletividade em razão da essencialidade ao ICMS e o caráter subjetivo do que é essencial, (i) a seletividade do ICMS é uma faculdade do legislador estadual; (ii) este eg. STF não possui competência para intervir no campo de discricionariedade do legislador estadual, atuando como legislador positivo; (iii) de todo modo, no presente caso, a seletividade em razão da essencialidade foi observada, porquanto fora fixada alíquota reduzida aos consumidores de menor capacidade contributiva, sendo, pois, absolutamente constitucional.

2.1 DA FACULTATIVIDADE DA SELETIVIDADE PARA O ICMS

14. Inicialmente, vale notar que a CRFB/1988, ao cuidar do princípio da seletividade, adotou tratamento diverso entre os regimes atribuídos ao IPI e ao ICMS. É ver os dispositivos constitucionais:

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p.391.

Art. 153, § 3º, I, CRFB/1988 (IPI)	Art. 155, § 2º, III, CRFB/1988 (ICMS)
§ 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo , em função da essencialidade do produto; (destacamos).	§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:(...) III - poderá ser seletivo , em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (destacamos).

15. A mera interpretação literal dos artigos basta para que se perceba a dicotomia de tratamentos estabelecidos aos dois impostos. Em resumo, a seletividade no IPI é obrigatória. No ICMS, facultativa. Adicionalmente, a CRFB/1988 não contém palavras inúteis e suas palavras produzem efeito.⁶

16. Assim sendo, como é tradicionalmente repetido no estudo da hermenêutica, "*verba cum effectum, sunt accipienda*"; literalmente: "devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia".⁷ Por essa razão, o legislador federal deverá, obrigatoriamente, observar a seletividade ao instituir o IPI, porquanto trata-se de norma de natureza cogente. Em outro sentido, ao legislador do ICMS, a Constituição estabeleceu mera faculdade.⁸

17. É, inclusive, o que há muito estabelece a jurisprudência deste eg. STF,⁹ que reconhece ser inadmissível uma hermenêutica que pretenda nulificar normas

⁶ SILVA, José Pacheco da. **Tratado das Locações, Ações de Despejo e Outras**. 9. ed. São Paulo: RT, 1994. p.405.

⁷ "*Princípio fundamental da hermenêutica é o de que a lei não se deve interpretar como se contivesse termos inúteis*". STF, ADI nº 5.250/ES, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, plenário, julgamento em 20.04.2020, publicação em 27.05.2020.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 326. Na mesma esteira, vale notar as considerações de José Afonso da Silva: "princípio da seletividade do imposto, aplicável obrigatoriamente ao imposto sobre produto industrializado, nos termos do art. 153, IV, §3º, I, segundo o qual esse imposto será seletivo em função da essencialidade do produto, **sendo facultada a sua aplicação ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, em função da essencialidade desses objetos** (art. 155, §2º, III), o que permite o estabelecimento de alíquotas diversas para esses produtos, mercadorias e serviços tributados, tendo em vista sua necessidade, utilidade e superfluidade, fatores que caracterizam genericamente graus de essencialidade." (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 607, destacamos).

⁹ MS 21.143, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, julgamento em 27.09.1995, diário de justiça em 25.09.1998, em: SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e interpretação jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 167.

constitucionais originárias.¹⁰ Portanto, com a devida vênia, não há qualquer lacuna no termo “poderá” previsto no art. 155,

§ 2º, inc. III, da CRFB/1988, capaz de ensejar sua equiparação ao termo “deverá” concernente à seletividade no IPI.

18. Desse modo, como já demonstrado, a atividade de empregar a seletividade nas alíquotas do ICMS insere-se em campo discricionário do Poder Legislativo. A propósito, esse tem sido o entendimento deste eg. STF. É ver:

A Constituição Federal ao dispor no art. 155, § 2º, III, que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, não obrigou os Estados e o Distrito Federal a adotar o princípio da seletividade na definição da alíquota do tributo, mas apenas conferiu aos citados entes federativos a faculdade de aplicar o referido princípio a fim de estabelecer alíquotas menores para mercadorias e serviços considerados essenciais. (STF, RE 1.307.470/ES, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, julgamento em 08.02.2021, publicação em 18.02.2021, destacamos).

19. Colacionando variados julgados dos tribunais estaduais, partidários dessa mesma premissa, comprova-se que não se trata de posicionamento isolado.¹¹ Assim, solidificou-se, na jurisprudência nacional, o entendimento de que a seletividade no ICMS é facultativa, bem como a intervenção judicial significaria afronta ao princípio da separação dos poderes.¹²

20. Por essa razão, como será devidamente demonstrado no tópico subsequente, a Recorrida não possui o dever de adotar a seletividade na definição do ICMS. Ainda assim, uma vez mais, vale mencionar que, no caso em tela, o princípio da seletividade

¹⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Método, 2006. p. 163.

¹¹ Nesse sentido, possuímos reiteradas decisões: “No caso específico do ICMS, a escolha da alíquota em função da essencialidade é faculdade conferida ao legislador” (TJMG, Apelação Cível nº 7469637-66.2005.8.13.0024 Rel. Des. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE, julgamento em 04.07.2006); “O que se verifica é que o ente político instituidor do tributo tem discricionariedade para qualificar determinada mercadoria ou serviço como essencial para efeitos de tributação. A definição da alíquota pela sua seletividade não cabe ao Poder Judiciário que não é competente para reduzir ou majorar alíquota” (TJSP, Apelação nº 0047068-35.2010.8.26.0053, Rel. Des. JOÃO CARLOS GARCIA, julgamento em 28.05.2014, publicação em 30.05.2014).

¹² “Franquear ao Poder Judiciário a aferição do grau de essencialidade da energia elétrica para a aplicação do princípio da seletividade, ou seja, interferir sobre o critério de fixação da alíquota da energia elétrica atentaria obliquamente contra o princípio da separação dos poderes”. (TJPR, Incidente de arguição de inconstitucionalidade nº 174723-7/01, Rel. Des. SÉRGIO ARENHART, julgamento em 17.11.2006).

não foi malferido, ao contrário, foi plenamente observado, pois a Recorrida fixou alíquota inferior (12% - doze por cento) àquela geral para as operações destinadas a consumidor residencial com consumo de até 150 kWh.¹³

21. Importa notar que essa é a melhor técnica para atingir os fins perseguidos pela CRFB/1988. Afinal, o legislador se atentou à capacidade contributiva do consumidor – mensurando-a por meio da quantidade de energia elétrica consumida – e, assim, fixou alíquotaminorada nas operações em que a energia elétrica é destinada aos consumidores com menor capacidade contributiva.

22. No caso em vertente, portanto, a Recorrida resguarda aos consumidores de menor capacidade contributiva – aqueles que consomem até 150 kWh – uma alíquota de 12% (doze por cento). Por outro lado, aqueles que consomem mais energia, manifestando maior capacidade contributiva, são sujeitos a uma alíquota majorada.

23. Em conclusão, trata-se de sistemática legal e amplamente amparada pela CRFB/1988 por meio da qual a Recorrida busca se atentar à essencialidade, bem como à capacidade contributiva, conforme pormenorizado no tópico subsequente.

3. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CONTRIBUINTE

25. O art. 145, §1º, da CRFB/1988 estabelece que, para se definir as alíquotas dos impostos, de maneira geral, deve ser levado em consideração o princípio da capacidade contributiva, observando-o sempre que possível. Em consequência, o legislador, para instituir um tributo, majorar ou minorar as alíquotas, deverá considerar a relação de proporcionalidade direta entre a capacidade econômica e o ônus a ser suportado pelo contribuinte.

26. Luciano Amaro esclarece que o referido princípio busca evitar que o contribuinte seja tributado de maneira excessiva, de modo a dificultar a própria subsistência.¹⁴

Em outras palavras, a capacidade contributiva visa a impedir que o sujeito passivo

¹³ Este, e não outro, tem sido o raciocínio a fundamentar as decisões deste eg. STF: “A Lei Estadual nº 7.000/2001, adotou o princípio da seletividade quanto ao ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, na medida em que estabeleceu **alíquotas distintas** de acordo com **quantidade consumida**” (STF, RE 1.307.470/ES, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, julgamento em 08.02.2021, publicação em 18.02.2021, destacamos).

¹⁴ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2010. p. 162.

da obrigação tributária seja alvo de tributação exacerbada, que o impossibilite de ter uma subsistência digna ou o exercício de sua profissão.¹⁵

27. Nos dizeres de Leandro Paulsen, a capacidade contributiva representa não apenas um critério de justiça fiscal ao tributo, mas sim um princípio que deverá conduzir toda a tributação. Nesse sentido, aqueles que possuem maior nível de riqueza deverão ser mais tributados proporcionalmente àqueles que têm menor capacidade contributiva.¹⁶

28. Na mesma esteira, Hugo de Brito Machado leciona que a capacidade contributiva deverá sempre ser observada, somente podendo ser afastada em casos em que for impossível verificá-la.¹⁷

29. Logo, a aplicação da seletividade ao ICMS não poderá ser desconectada da capacidade contributiva do contribuinte de fato, sob pena de violação ao princípio hermenêutico da unidade da Constituição, que, segundo Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, determina não ser adequado realizar interpretações da Norma Fundamental a partir de artigos e de disposições isoladas, ou seja, não se pode realizar a leitura das normas constitucionais fora do sistema a que integram.¹⁸ Ao contrário, a CRFB/1988 deve ser lida na sua integralidade e de forma harmônica, de modo de que todas as soluções devem ser encontradas no texto constitucional como um todo e nunca por regras e princípios isolados.

30. Na mesma linha, Eros Grau esclarece que, assim como não se interpreta um texto normativo isolado, mas sim o Direito como um todo, não se pode interpretar a Constituição em tiras, em pedaços, mas a atividade hermenêutica deve ser realizada considerando todo o texto constitucional.¹⁹

31. Dessa maneira, pelo princípio da unidade da Constituição, não há que se falar em aplicação do princípio da seletividade dissociado da análise da capacidade

¹⁵ AMARO, op.cit. p. 162.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. paginação irregular.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 105.

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, 13. ed. Saraiva, 2018. p. 114

¹⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 161.

contributiva, como pretende a Recorrente. No caso em análise, ao fixar as alíquotas referentes ao ICMS incidentessobre a energia elétrica, o legislador estadual adotou a seletividade em conjunto com a capacidade contributiva, estabelecendo alíquotas variadas em razão do consumo.

32. Como visto acima, a pretensão da Recorrente de que sejam minoradas as alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica parte exclusivamente do fundamento de que a referidamaterialidade constitui bem essencial. Contudo, vale mencionar, uma vez mais, a essencialidade foi observada no caso concreto, na medida em que a alíquota incidente sobre asoperações envolvendo energia elétrica observa a capacidade contributiva do consumidor final.

33. No mais disso, a norma tributária não se confunde com a regra. Ao contrário, ela é o resultado de todo o ordenamento jurídico, como leciona Sacha Calmon.²⁰ Assim, no presente caso, a incidência da seletividade em função da essencialidade não pode ser dissociada da observância da capacidade contributiva dos contribuintes que utilizam da energia elétrica.

34. E não se diga que, por ser o ICMS um imposto indireto,²¹ em que o legislador faz repercutir no contribuinte de fato, a capacidade contributiva não teria aplicabilidade. No presente caso, o contribuinte de direito, que é a Recorrente, repassa o valor adiantado pelo referido tributo para o contribuinte de fato, os consumidores da energia elétrica. Assim, é plenamente possível verificar a capacidade contributiva, considerando a quantidade de energiautilizada pelo consumidor, que servirá como um mecanismo para mensurar o poder econômico do usuário.

35. No RE nº 562.045/RS,²² o eg. STF decidiu que é possível aplicar a progressividade aos impostos reais. Nesse julgamento, o plenário do eg. STF declarou a

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. irregular.

²¹ COELHO, op. cit., p. irregular.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Progressividade de Alíquota de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da Constituição da República. Princípio da Igualdade Material Tributária. Observância da Capacidade Contributiva. Recurso Extraordinário Provido. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relatora para Acórdão: Min. Carmén Lúcia, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 15 set. 2021.

constitucionalidade da fixação de alíquota progressiva para o ITCMD, ao fundamento de que é necessário promover justiça social por meio da tributação. De acordo com o referido julgado, a adoção de alíquotas progressivas concretiza a capacidade contributiva, promovendo a justiça redistributiva. Portanto, de acordo com o entendimento desta Corte, a classificação entre impostos reais e pessoais é irrelevante para se determinar a aplicabilidade da progressividade.

36. Nos dizeres de Leandro Paulsen²³, os tributos reais são aqueles que o fato gerador é uma situação que demonstra a capacidade econômica, mas que não leva em consideração as características pessoais do contribuinte. Esse é o caso do ICMS, no qual o fato gerador – no caso, o consumo – é uma manifestação de riqueza e a tributação recai sobre o bem.

37. Dessa maneira, aplicando-se o entendimento expresso no julgamento do RE nº 562.045/RS, é plenamente possível a fixação de alíquotas progressivas para o ICMS incidente sobre energia elétrica em razão do consumo, com o objetivo de se atingir a capacidade contributiva dos contribuintes de fato e, assim, promover a justiça fiscal.

38. A título exemplificativo, cita-se o julgamento do RE nº 576.321/SP,²⁴ no qual o eg. STF decidiu pela constitucionalidade na cobrança de taxas de coleta, remoção e destinação de lixo considerando a metragem do imóvel. A *ratio decidendi* do paradigma se aplica ao presente feito. Vejamos.

39. No referido julgado, o eg. STF entendeu que seria constitucional a base de cálculo de taxa de remoção de lixo conforme o tamanho do imóvel. Em síntese, fixou-se que o tamanho do imóvel é um signo presuntivo válido que demonstra a intensidade de utilização do serviço. Sobre o mesmo pressuposto lógico, pode-se concluir que, no

²³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. paginação irregular.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário 576321 QO-RG. Constitucional. Direito Tributário. Taxa. Serviços De Limpeza Pública. Distinção. Elementos Da Base De Cálculo Própria De Impostos. Ausência de Identidade. Art. 145, II e § 2º, da Constituição. I - Questão de Ordem. Matérias De Mérito Pacificadas no STF. Repercussão Geral Reconhecida. Confirmação Da Jurisprudência. Denegação Da Distribuição dos Recursos que versem sobre os mesmos temas. Devolução desses à Origem para Adoção Dos Procedimentos Previstos no Art. 543-B, § 3º, do CPC. Precedentes: Re 256.588-Ed-Edv/Rj, Min. Ellen Gracie; Re 232.393/Sp, Carlos Velloso. II - Julgamento De Mérito Conforme Precedentes. III - Recurso Provido. Recorrente: Município de Campinas - SP. Recorrido: Helenice Bérnago de Freitas Leitão e outro. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=576025>. Acesso em: 15 set. 2021.

caso do ICMS incidente sobre energia elétrica, o nível de consumo é critério válido para aferir a capacidade contributiva dos contribuintes de direito.

40. Portanto, no caso em análise, pode-se utilizar raciocínio semelhante, pois, sob o prisma das perspectivas supramencionadas, visa-se a mensurar o nível de consumo para definir a tributação. Da mesma forma que os donos de imóveis maiores podem ser onerados em maior valor pela taxa de coleta de lixo, em razão do tamanho de seu imóvel, os consumidores de energia elétrica que excedem o limite estabelecido pela lei podem ser cobrados por alíquotas majoradas de ICMS, em virtude da maior capacidade contributiva que demonstraram pelo consumo.

41. Em outro giro, assim como os proprietários de imóveis menores pagam valor menor referente a taxas de coleta, por presumivelmente produzir menos lixo, os consumidores que se utilizam da energia até o limite determinado pela legislação estadual são tributados pelo ICMS com alíquotas menores, por possuírem menor capacidade contributiva. Desse modo, como visto, o nível de consumo é um mecanismo que pode ser plenamente mensurado e serve como um importante parâmetro para se atingir a capacidade contributiva dos contribuintes de fato, como na hipótese em questão. Assim, a presunção de maior ou de menor poder econômico, no caso em análise, decorre diretamente do *quantum* de energia consumido por cada contribuinte durante um mês, servindo de base para a fixação das alíquotas do referido ICMS.

42. Isso porque aqueles que têm um menor consumo não possuem capacidade para consumir além daquele limite. O gasto mais elevado de energia elétrica decorre do uso maior de equipamentos eletrônicos – aparelhos de TV, computador, celulares, entre outros –, eletrodomésticos – geladeiras, ferro de passar roupa, chuveiro, etc. Nisso reside a presunção de riqueza, ou seja, na possibilidade de consumir mais ou menos energia de acordo com o poder econômico do contribuinte, que a lei estadual combatida visa a atingir, estabelecendo alíquotas progressivas em relação ao consumo.

3.1 DO CONSUMO MÉDIO DE ENERGIA ELÉTRICA NACIONAL

43. Como já dito, no presente caso, os consumidores residenciais urbanos que utilizam até 150 kWh mensais e os pequenos produtores rurais que consomem até 500 kWh por mês são beneficiados com a alíquota minorada de 12% (doze por cento) de ICMS no consumo de energia elétrica. Essa opção do legislador se fundamenta no fato de que esses consumidores possuem menor capacidade contributiva.

44. De acordo com a Empresa de Pesquisa Energética,²⁵ o consumo médio mensal de energia residencial no Brasil variou muito nas regiões do país no ano de 2019, sendo que, por exemplo, no Nordeste foi consumido 125,2 kWh/mês.

45. É certo que o consumo de energia variará regionalmente, visto que o consumo de energia elétrica se relaciona objetivamente com a capacidade econômica. Ou seja, em regra, famílias de maior poder aquisitivo consomem mais energia. Assim, em regiões mais desenvolvidas economicamente, o consumo de energia elétrica será superior em relação às menos desenvolvidas.

46. Isso, em verdade, somente demonstra que cabe ao legislador estadual, em atenção às necessidades locais, fixar as alíquotas incidentes sobre o ICMS. No caso em comento, a Recorrida estabeleceu limites máximos razoáveis para a incidência da alíquota minorada.

47. Portanto, no presente caso, os limites ao consumo a ensejar alíquota minorada são razoáveis. Ainda assim, caso a Recorrente questione a razoabilidade de tais limites, é pertinente destacar que não compete a esse eg. STF, em sede de RE, analisar as particularidades econômicas regionais a fim de se determinar a pertinência dos limites estabelecidos pelo poder local, sob pena de atuar como legislador positivo, como será analisado posteriormente.

48. Ato contínuo, o consumo exacerbado de energia elétrica – para além do limite legal – afasta a essencialidade. Vale ressaltar que, de acordo com Empresa de

²⁵ EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2020**. Ano base 2019. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-160/topico-168/EPEFactSheetAnuario.pdf>. Acesso em: 4 set. 2021.

Pesquisa Energética²⁶, a utilização de energia elétrica no Brasil, no ano de 2019, concentrou-se majoritariamente na área residencial (29,6% - vinte e nove vírgula seis) e industrial (34,8% - trinta e quatro vírgula oito), respondendo por 64,4% (sessenta e quatro vírgula quatro) do consumo de energia no país.

49. Enquanto isso, os setores comercial, rural, Poder Público, iluminação pública, serviço público e consumo próprio respondem por 19,1% (dezenove vírgula um por cento), 6% (seis por cento), 3,3% (três vírgula três por cento), 3,3% (três vírgula três por cento), 3,3% (três vírgula três por cento) e 0,7% (zero vírgula sete por cento), respectivamente.

50. Assim, o legislador estadual buscou atingir a capacidade contributiva dos principais usuários de energia elétrica, notadamente os residenciais e industriais.

3.2 DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

51. Luciano Amaro²⁷ esclarece que, ao se adequar o tributo à realidade econômica dos contribuintes, busca-se uma tributação que não desconsidere as diferenças de riqueza nas situações eleitas como tributáveis. O autor ainda afirma que a capacidade contributiva é um dos fundamentos da igualdade, na medida em que trata desigualmente os desiguais na medida de suas diferenciações.

52. Não há que se falar, portanto, em violação, pela regra estadual, ao princípio da isonomia, tal como previsto no art. 150, II, da CRFB/1988. Em nome do princípio da capacidade contributiva, permite-se que sejam fixadas alíquotas menores para aqueles contribuintes que possuem menor capacidade de arcar com o ônus do tributo, e alíquotas maiores, para aqueles que têm maior poder econômico.

53. Dessa maneira, a lei estadual que fixou alíquotas diferenciadas para o ICMS incidente sobre energia elétrica não violou o postulado da isonomia, tal como positivado no art. 150, II, da CRFB/1988, tendo em vista que, buscou-se atingir a

²⁶ EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2020**. Ano base 2019. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-160/topico-168/EPEFactSheetAnuario.pdf>. Acesso em: 4 set. 2021.

²⁷ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2010. p. 163.

capacidade contributiva dos contribuintes de fato. No caso em análise, o legislador estadual considerou que os consumidores que gastam mais energia possuem maior poder econômico do que aqueles que gastam dentro da faixa estipulada pela lei.

3.3 DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS

54. Segundo a melhor doutrina²⁸, a extrafiscalidade tributária é o uso do tributo para outros fins que não sejam os meramente arrecadatórios, sendo utilizado como um mecanismo incentivador de políticas públicas.

55. Nessa esteira, este eg. STF já decidiu que a utilização dos impostos com função extrafiscal, com o objetivo de estimular ou de compelir os indivíduos a certos atos considerados desejáveis ou indesejáveis, não ofende a Constituição²⁹.

56. No presente caso, o legislador se atentou à função extrafiscal ICMS, na medida em que a tributação mais alta ao consumo elevado pode desestimular o desperdício de energia elétrica.

57. Recentemente, conforme matéria veiculada pelo Portal de Notícias G1³⁰, o Operador Nacional do Sistema Elétrica alertou que os reservatórios do Sudeste e do Centro-Oeste, responsáveis pelo abastecimento de 70% (setenta por cento) da energia consumida no Brasil, estão com 30% (trinta por cento) da capacidade, sendo considerado um volume baixo para os próximos meses. E a projeção é de que chegue a novembro de 2021 com 10,3% (dez vírgula três) de armazenamento.

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. paginação irregular.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). **Recurso Extraordinário 218287**. ED-ED.. Embargos de declaração nos embargos de declaração no recurso extraordinário. Conversão dos embargos declaratórios em agravo regimental. Julgamento monocrático. Possibilidade. Tributário. IOF. Transmissão de ações de companhias abertas e das consequentes bonificações. Artigo 1º, IV, da Lei nº 8.033/90. Imposto não incidente sobre o patrimônio. Alíquota. Artigo 5º, III, da mesma lei. Alegada ofensa à capacidade contributiva e ao não confisco. Impossibilidade de análise. Ausência de indicação da peculiaridade do caso concreto. Fiscalidade e extrafiscalidade. Embargante: Heinz Wolfgang Schrader. Embargado: União Federal. Relator: Min. Dias Toffoli Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13328425>. Acesso em: 15 set. 2021.

³⁰ SANT'ANA, Jéssica. Reservatórios de hidrelétricas devem atingir em novembro menor nível em 20 anos, diz ONS. **Portal de Notícias G1**, Brasília, 20 jun. 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/06/20/reservatorios-de-hidreletricas-devem-atingir-em-novembro-menor-nivel-em-20-anos-diz-ons.ghtml>. Acesso em: 4 set. 2021.

58. Nesse contexto, medidas graves, como o racionamento da energia elétrica, têm se tornado hipóteses possíveis caso o cenário nacional não melhore. Desse modo, ao estabelecer alíquotas majoradas ao consumo de energia elétrica, o legislador estadual desincentiva o consumo desarrazoado da energia elétrica e contribui para atenuar o problema decorrente da crise hídrica. Trata-se, portanto, de medida a potencializar o caráter extrafiscal do ICMS.

59. Vale lembrar que, recentemente, a Agência Nacional de Energia Elétrica criou a chamada "Bandeira de Escassez Hídrica", aumentando os custos da energia elétrica no país tendo em vista a grave crise hídrica e energética que assola todo o Brasil³¹. A legislação estadual, ao estabelecer as faixas de consumo adequadas à realidade regional, com alíquotas menores para os consumidores que utilizarem até o limite estabelecido na lei, visa a coibir o comportamento abusivo dos usuários de desperdiçar energia elétrica.

60. Assim sendo, caso este eg. STF entenda pela inconstitucionalidade da Lei Estadual, o que somente se admite argumentativamente, haverá um estímulo ao maior consumo de energia elétrica. Isso, em última análise, poderá impactar a política local de distribuição e de geração de energia e, até mesmo, agravar a já citada crise energética nacional.

4. DA IMPOSSIBILIDADE DE ATUAÇÃO POSITIVA DO EG. STF: VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

62. No presente caso, a Recorrente demanda a atuação deste eg. STF como verdadeiro legislador positivo. No entanto, é vedado que o judiciário assim atue. Em outras palavras, este eg. STF possui competência para reconhecer uma norma como inconstitucional, mas não para alterar seu conteúdo normativo, conferindo-lhe novo sentido. É o que se passa a demonstrar.

63. O princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da CRFB/1988, impõe que o Executivo, Legislativo e Judiciário atuem de forma independente e harmônica

³¹ MALAR, João Pedro. Entenda as mudanças na sua conta de luz com a nova bandeira tarifária. **CNN Brasil**, São Paulo, 2 set. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-as-mudancas-na-sua-conta-de-luz-com-a-nova-bandeira-tarifaria/>. Acesso em: 4 set. 2021.

entre si. Trata-se de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, III, da CRFB/1988, de modo que nem por Emenda Constitucional poderá o princípio ser abolido, devido à sua importância para o sistema jurídico nacional.

64. Desse modo, é vedado que um Poder da República exerça as funções típicas de outro Poder, sob pena de violação ao art. 2º da CRFB/1988. Assim, quando um Poder exerce funções típicas de outro, há uma usurpação de competência. Logo, não é possível que o Poder Judiciário atue como um legislador positivo.

65. Hans Kelsen³² esclarece que a função legislativa é regida pela Constituição em relação ao procedimento, enquanto a jurisdição constitucional está inteiramente determinada pelo texto constitucional, ou seja, atua de forma negativa em relação às normas já editadas. Dessa maneira, ao órgão jurisdicional somente é possível analisar se determinada norma está de acordo com a Constituição, sendo-lhe vedado atuar de forma positiva e inovadora no ordenamento jurídico.

66. Em complemento, o Poder Judiciário carece de legitimidade democrática para legislar. Isso porque os membros do Judiciário não são eleitos pelo voto popular, diferentemente dos parlamentares. Como na democracia representativa, tal como adotada no Brasil, as leis devem ser a expressão da vontade popular, somente aqueles investidos pelo voto público possuem legitimidade para atuarem na esfera legislativa. O Judiciário pode analisar a criação legislativa quando essa violar as disposições contidas na Constituição Federal, fazendo um juízo de legalidade/constitucionalidade, sem adentrar no mérito do ato normativo entendido em sentido amplo. Porém, essa intervenção deve ocorrer de maneira bastante excepcional.

67. A respeito da Lei ora impugnada, deve-se destacar que a CRFB/1988 não determinou balizas práticas e objetivas para identificar a essencialidade de cada bem e nem parâmetros para estabelecer as alíquotas tributárias em razão do grau de essencialidade de cada materialidade. Desse modo, tal determinação compete à discricionariedade do legislador estadual. Portanto, trata-se de ato eminentemente legislativo, não podendo o Poder Judiciário estipular qual será a alíquota máxima e qual a mínima do imposto.

³² KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 153.

68. Além disso, como já demonstrado, os critérios para se averiguar a essencialidade de um bem não são uniformes e imutáveis. Assim, determinar quais os produtos são essenciais ou não constitui uma matéria afeta à discricionariedade do legislador. Nesse sentido, há muito se consolidou a jurisprudência nacional. Vejamos:

Julgado	Decisão
STF, RE 1.307.470/ES, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, deci são monocrática, julgamento em 08.02.2021, publicação em 18.02.2021.	"Ressalte-se que a discricionariedade quanto a escolha das mercadorias e serviços essenciais que serão tributados com alíquotas menores compete exclusivamente ao Poder Legislativo, sendo vedada a intervenção do Poder Judiciário nesse sentido, sob pena de atuar como legislador positivo e violar o princípio constitucional da separação de poderes " (destacamos).
STF, ARE 787994 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgamento em 27.05.2014, Publicação em 23.06.2014.	"1. A suposta ofensa à Constituição somente poderia ser constatada a partir da análise e da reinterpretação da legislação infraconstitucional, o que torna obliqua e reflexa eventual ofensa, a qual é insuscetível, portanto, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. 2. Impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções de tributos não previstas em lei. 3. Agravo regimental não provido" (destacamos).
TRF1, MAS nº 0001666-20.2000.4.01.3800, Rel. Des. CARLOS OLAVO, Quarta Turma, Julgamento em 15.07.2002, publicação em 16.08.2002	"Os valores devidos à conta do ICMS integram a base de cálculo da contribuição para financiamento da seguridade social. Súmula n. 94/STJ. 2. Inexiste ofensa ao princípio da não-cumulatividade. A COFINS tem a natureza jurídica de contribuição social, da competência residual da UNIÃO, e no caso desses tributos tal violação só se configura quando se tratar de novas fontes, não previstas na Carta Federal. 3. Não há violação ao princípio da seletividade, porque essa regra manifesta as opções
	políticas do legislador, que o Poder Judiciário só deve afastar no caso de manifesta ilegalidade (destacamos).
TJRJ, Apelação nº 0314082-62.2017.8.19.0001, décima	"Aspecto da questão permite compreender (sem prejuízo da 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 compatibilizá-lo com a capacidade

<p>nona câmara cível, Rel. Des. LÚCIO DURANTE, julgamento em 23.07.2020, publicação em 29.06.2020.</p>	<p>contributiva do contribuinte. IMPOSSIBILIDADE, ademais, de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, e assim interferir na discricionariedade assegurada pela Carta Maior" (destacamos).</p>
<p>TJSP, Arguição de Inconstitucionalidade nº0041018-45.2016.8.26.0000, Rel. Des. JOÃO CARLOS SALETTI, julgamento em 08.03.2017, publicação em 10.03.2017.</p>	<p>"Aspecto da questão permite compreender (sem prejuízo da 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 compatibilizá-lo com a capacidade contributiva do contribuinte. IMPOSSIBILIDADE, ademais, de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, e assim interferir na discricionariedade assegurada pela Carta Maior" (destacamos).</p>
<p>TJMG, Agravo de Instrumento nº1.0000.21.060112-6/001, Relator es. ALEXANDRE SANTIAGO, 6ª Câmara Cível, julgamento em 10.08.2021, publicação em 16.08.2021</p>	<p>"O constituinte contemplou como faculdade ao legislador infraconstitucional a adoção da seletividade em relação ao ICMS em função da essencialidade das mercadorias e serviços, sem atribuir caráter obrigatório aos Estados e ao Distrito Federal. A imposição, pelo Poder Judiciário, de alíquota diversa da prevista em lei ofende ao princípio constitucional da separação dos poderes. Ausentes os requisitos legais, deve ser mantida a decisão que indeferiu o pleito antecipatório" (destacamos).</p>
<p>TJCE, MS nº 225535820078060000, Relator Des. HUGUETTE BRAQUEHAIS, Tribunal Pleno, julgamento em 31.07.2008, publicação em 20.08.2009</p>	<p>"Na espécie, decorre da declaração incidental de inconstitucionalidade da Lei Complementar estadual nº. 37, de 26 de novembro de 2003, em sede de mandamus, o pedido subsequente de redução da alíquota do ICMS sobre energia elétrica, que passaria da máxima de 27% para a genérica de 17%, o qual seria atendido pela decisão do Tribunal que concedesse a segurança. 6. Tal pleito, todavia, importa em atuação normativa do Judiciário, violando o Princípio da Separação dos Poderes, previsto no art. 2º da Carta da República" (destacamos).</p>
<p>TJDF, MS nº 20030020071520,</p>	<p>" A instituição de alíquotas do ICMS incidente sobre comunicação e energia elétrica é uma faculdade e não uma obrigação do legislador estadual ou distrital, sujeita ao seu juízo discricionário, de conveniência e</p>

<p>Relator Des. LÉCIO RESENDE, Conselho Espec</p> <p>ial, julgamento em 09.12.2003, publicado em 11.05.2004.</p>	<p>de oportunidade de melhor política fiscal, não podendo o poder judiciário substituí-lo e determinar qual alíquota aplicável às operações, sob pena de afronta ao Princípio da Separação de Poderes" (destacamos).</p>
<p>TJMT, ADI nº 87002/2010, Rel. Des. CARLOS ALBERTO ALVES DA ROCHA, Tribunal Pleno, julgamento em 26.05.2011, publicação em 11.07.2011.</p>	<p>"Levando-se em conta a essencialidade do produto ou do serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão, sob pena de infringir o princípio da separação de poderes" (destacamos).</p>

69. Dessa maneira, a orientação majoritária dos tribunais é de que não cabe ao Poder Judiciário determinar as alíquotas dos tributos em razão da essencialidade do bem ou serviço. Ao atuar de maneira diversa, o Judiciário estaria operando como legislador positivo, o que é vedado pelo princípio da separação dos poderes, nos termos do art. 2º da CRFB/1988. Portanto, deverá ser desprovido o recurso da Recorrente, mantendo-se inalteradas as alíquotas estabelecidas pelo legislador estadual referentes ao ICMS incidentes sobre a energia elétrica.

5 DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

70. Caso este eg. STF entenda que não assiste razão à Recorrida, o que somente se admite argumentativamente, é necessário que haja a modulação dos efeitos da decisão (art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e art. 927, §3º, do CPC/2015).³³

³³ Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

(...)

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

71. Inicialmente, cumpre destacar que não é necessário que haja simultaneamente “excepcional interesse social” e “segurança jurídica”, tendo em vista o termo “ou”, o que deixa claro a alternatividade entre seus requisitos.

72. No presente caso, a pretensão buscada envolve tese que, claramente, rompe com entendimento jurisprudencial histórico e tem potencial de influenciar outras exações, além de promover significativas alterações no sistema tributário, portanto, eminente risco à segurança jurídica.

73. Isso porque a adoção de alíquotas majoradas para mercadorias essenciais, com demanda pouco elástica, por exemplo, energia, é medida de política fiscal adotada de forma ampla pelos mais diversos entes da Federação. Significa dizer que o imposto incidente sobre energia é essencial para as finanças estaduais na mesma proporção que as mercadorias tributadas são para o bem-estar dos consumidores.

74. Ou seja, caso não haja a modulação dos efeitos da decisão por este eg. Supremo Tribunal Federal, de plano, é possível prever: (i) redução drástica da arrecadação tributária do Estado, com sérias consequências orçamentárias, podendo inviabilizar a prestação de serviços públicos essenciais à população e a satisfação de obrigações financeiras no geral; (ii) que, alcança diversas transações fiscais acarretando, por sua vez, o pagamento de restituições que implicarão fartos dispêndios financeiros da Fazenda Estadual.

75. Quanto aos possíveis impactos orçamentários e suas implicações aos Entes Estaduais, a título exemplificativo, basta ver os dados divulgados pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais³⁴ que demonstram a arrecadação total do ano de 2020 em 51 bilhões de reais em ICMS, dentre os quais 6 bilhões ocorreram em razão do ICMS-energia.

76. Assim, a não modulação dos efeitos da decisão acarreta enorme dispêndio da Fazenda Estadual (ii), o que, de imediato, traduz-se em menor orçamento para promoção de políticas públicas e cumprimento de deveres do Estado. Isso porque, o ICMS, contido na espécie tributária de imposto, é caracterizado por sua não

³⁴ SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS. **Evolução anual da arrecadação - Exercícios anteriores.** Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucao_anual/evolucao_anos_anterioresef.html. Acesso em: 14 set. 2021.

vinculação, bastando “somente a previsão legal para que seja instituído, não exigindo vinculação com qualquer atividade estatal específica”.³⁵

77. Logo, a arrecadação advinda do ICMS, especialmente energia, pelo Estado, poderá financiar quaisquer deveres e obrigações do ente federativo, bem como a promoção de políticas públicas como: saúde, lazer, educação, moradia, transporte e segurança pública, infraestrutura urbana, dentre quaisquer outros compromissos estatais a serem previstos na Lei Orçamentária Anual de cada ente da Federação.

78. Garantir a adequada e sólida promoção de políticas públicas ocupa tamanha relevância no Estado Democrático de Direito que, inclusive, foi o fundamento utilizado pela Advocacia Geral da União ao requerer a modulação dos efeitos no ED na ADI nº 5.709/DF³⁶, tendo assim decidido a Min. Rosa Weber:

Com efeito, a prática dos atos administrativos deve ser resguardada dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, sob pena de se configurarem situação de insegurança jurídica e quebra da presunção de legitimidade dos atos da Administração Pública, praticados com fundamento legal e de boa-fé. Além dos prejuízos ao funcionamento interno da Administração, a nulidade dos atos administrativos respaldados na MP nº 782/2017 e na Lei nº 13.502/2017 **poderia comprometer, como visto, a realização de políticas públicas em temas de extrema importância, como a integração social de pessoas com deficiência, a proteção das pessoas idosas e o combate à discriminação racial.**

A modulação dos efeitos da decisão, no caso, apresenta-se como técnica decisória necessária para proteger a segurança jurídica e a confiança justificada dos cidadãos e outros atores institucionais no funcionamento da Administração Pública Federal, bem como para resguardar a formulação e a persecução de políticas públicas.

79. Destaca-se que a modulação de efeitos adquire caráter imprescindível para manter a segurança jurídica que, conforme voto do Min. Ayres Britto no julgamento da ADI nº 2.797/DF,³⁷ não necessita sequer de pedido das partes:

³⁵ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 251.

³⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ED na ADI 5.709/DF. Embargante: ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Embargado: REDE SUSTENTABILIDADE. Relatora: Rosa Weber. Brasília, 24 ago. 2020.

³⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 2.797/DF. Requerente: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO - CONAMP. Requerido: PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Relator: Sepúlveda Pertence. Brasília, 15 de set. 2006.

Nesse fluxo de ideias, é de se ter em mente que os embargos de declaração integram o julgado e consistem em meio de aperfeiçoamento da prestação jurisdicional. Se compete a esta nossa Instância Judicante, mesmo não havendo pedido das partes, modular os efeitos da decisão se presentes razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, a omissão em suscitar o debate sobre o cumprimento dessas razões é também nossa. E os embargos de declaração constituem a última fronteira processual apta a impedir que a decisão de inconstitucionalidade com efeito retroativo rasgue nos horizontes do Direito panoramas caóticos, do ângulo dos fatos e relações sociais. É dizer, panoramas em que a não salvaguarda do protovalor da segurança jurídica implica ofensa à Constituição ainda maior do que aquela declarada na ação direta. Passando o sistema constitucional a experimentar desequilíbrio entre o que se perde e o que se ganha com a declaração mesma de inconstitucionalidade.

80. Não obstante a possibilidade de modulação de efeitos, ainda que sem pedidos da parte, a ruptura abrupta de arrecadação do Estado-membro já foi fundamento considerado suficiente para a ocorrência da modulação, conforme trecho do voto do Min. Ricardo Lewandowski na ADI nº 4.171/DF³⁸:

Neste caso, está evidenciada a necessidade da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, uma vez que se cuida de decisão que implicará sérias repercussões aos contribuintes e aos Estados-sedes das distribuidoras de combustíveis, que terão suas arrecadações diminuídas abruptamente.

Considerando, destarte, a segurança jurídica e o excepcional interesse econômico envolvidos na questão, entendo ser cabível a limitação dos efeitos da inconstitucionalidade a ser eventualmente declarada por esta Corte, a fim de que esta decisão tenha eficácia após seis meses da publicação do acórdão.

81. Assim, recentemente, este eg. STF, ao julgar o mérito do RE 851.108/SP³⁹ (Tema nº 825), levou em consideração o impacto orçamentário que a decisão causaria aos entes e decidiu pela modulação dos efeitos da decisão, sendo aplicado seus efeitos

³⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 4.171/DF.. Requerente: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO. Requerido: CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Relatora: Ellen Gracie. Brasília, 21 ago. 2015.

³⁹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 851.108/SP. Requerente: ESTADO DE SÃO PAULO. Requerido: VANESSA REGINA ANDREATTA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, 24 de abr. 2021.

somente aos casos em que os fatos geradores vierem a ocorrer após a data de publicação do referido acórdão:

Só no Estado de São Paulo, a consequência da decisão, incluindo a projeção para os próximos cinco anos, será um negativo impacto orçamentário de R\$5.418.145.428,86, em valores estimados, sendo que a maior parte dessa perda é reputada como imediata. A nota técnica da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, encaminhada em conjunto com o memorial da mesma unidade federada, é esclarecedora quanto esse quadro:

(...)

Ante essas considerações, **proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão.**

9. Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

82. Ora, não é necessário empregar maiores esforços para constatar ser incontroverso que o ente estadual conta em seu orçamento com as receitas oriundas do recolhimento do ICMS e que, caso não haja modulação dos seus efeitos, os impactos dela decorrentes geram uma quebra de expectativa de receitas tal qual capaz de aumentar demasiadamente o número de demandas judiciais pleiteando restituição dos valores, bem como quebra do orçamento público.

83. Desse modo, frente a vasta jurisprudência desta Suprema Corte que embasam a possibilidade de modulação dos efeitos no caso concreto, somados à atual e notória crise econômica que passa o país e à necessidade de dar-se primazia ao equilíbrio orçamentário financeiro do Estado, a cautela de proceder-se à modulação dos efeitos desta decisão no caso concreto, de modo que o seu cumprimento gere efeitos *ex nunc*, conforme previsão dos arts. 27 da Lei nº 9.868/1999 e 927, §3º, do CPC/15, devendo ser aplicado a tese deste acórdão somente ao fato gerador que ocorrer a partir da data da publicação do acórdão.

6. DOS PEDIDOS

Diante do exposto, o ESTADO requer, respeitosamente, que o Egrégio Supremo Tribunal Federal não conheça do Recurso Extraordinário apresentado. Caso este eg. STF, entretanto, entenda que não assiste razão à Recorrida, requer-se a modulação de efeitos da decisão a fim de que se tenham efeitos *ex nunc*, devendo ser aplicado a tese deste acórdão somente aos casos em que o fato gerador do ICMS-energia ocorra a partir da data da publicação do acórdão.

Nestes termos, pede-se deferimento.

Local, data.

Procurador(a) do Estado(*assinatura digital*).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2010.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 1 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em:

Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em:

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2020**. Ano base 2019. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-160/topico-168/EPEFactSheetAnuario.pdf>. Acesso em: 4 set. 2021.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 ago. 2021. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em 1 ago. 2021.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MALAR, João Pedro. Entenda as mudanças na sua conta de luz com a nova bandeira tarifária. **CNN Brasil**, São Paulo, 2 set. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-as-mudancas-na-sua-conta-de-luz-com-a-nova-bandeira-tarifaria/>. Acesso em: 4 set. 2021.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, 13. ed. Saraiva, 2018. p. 114

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A Seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. *In*: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 33.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SANT'ANA, Jéssica. Reservatórios de hidrelétricas devem atingir em novembro menor nível em 20 anos, diz ONS. **Portal de Notícias G1**, Brasília, 20 jun. 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/06/20/reservatorios-de-hidreletricas-devem-atingir-em-novembro-menor-nivel-em-20-anos-diz-ons.ghtml>. Acesso em: 4 set. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS. **Evolução anual da arrecadação - Exercícios anteriores**. Disponível em:

http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/evolucao_anual/evolucao_anos_anteriores.html. Acesso em: 14 set. 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo:Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

SILVA, José Pacheco da. **Tratado das Locações, Ações de Despejo e Outras**. 9. ed. São Paulo: RT, 1994.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Método, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro:Renovar, 2011.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 518

FAZENDA

Beatriz Bahia Machado Tude

Breno Duarte Magalhães

Caroline Martinez Carreiro Nobre

Hilas Ramos de Freitas

Jade Rischard Sales

Jennifer Karolyne Oliveira dos Santos Ruiz

Mariana Gordiano Morgan

Marina Hage de Queiroz

Nicolas Miranda Scippa

Sérgio Victor Mendes Alcântara

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR DESEMBARGADOR PRESIDENTE DO EGRÉGIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO...**

ESTADO, pessoa jurídica de direito público interno, por seus Procuradores de Estado signatários, nos autos do **RECURSO EXTRAORDINÁRIO** n.º ..., que lhe move **SOUTO BORGES LTDA**, vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência, no prazo legal, apresentar suas **CONTRARRAZÕES AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO**, requerendo que sejam levadas ao conhecimento do Colendo Supremo Tribunal Federal, haja vista a sua capacidade de demonstração de que o desprovimento do recurso é medida de direito.

Termos em que,
Pede deferimento.

Local... , Data....

XXX

Procurador do Estado

OAB n.º...

CONTRARRAZÕES AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA

RECORRIDO: ESTADO

Colendo Supremo Tribunal Federal,

Eméritos Ministros

Cuidam os autos de Recurso Extraordinário de nº..., interposto por SOUTO BORGES LTDA, doravante denominada de "Recorrente", em face de ESTADO, doravante denominado de "Recorrido", no bojo dos autos de Ação..., em que a Recorrente figura como autora e o Recorrido figura como réu.

Ocorre, Senhores Ministros, que a Recorrente, irressignada com as sucessivas decisões judiciais que consignaram na improcedência de seus pedidos exordiais e, por conseguinte, atestaram a insubsistência de suas frágeis alegações, interpôs

Recurso Extraordinário alegando ser inconstitucional, por ofensa ao art. 155, § 2º, III da Constituição Federal, o art. ... da Lei Estadual n.º... que estipula de 25% (vinte e cinco por cento) para serviços envolvendo energia elétrica.

Como restará consubstanciado nas páginas que seguem, as condutas perpetradas pelo Recorrido devem ser reputadas como perfeitamente consonantes com o arcabouço axiológico-normativo que rege o ordenamento jurídico brasileiro, tornando-se imperioso, por estes fundamentos, que esta Ilustríssima Corte Constitucional se manifeste pelo não provimento do recurso em epígrafe, reforçando, deste modo, os brilhantes entendimentos exarados pelos órgãos jurisdicionais de instâncias inferiores.

1. BREVE SÍNTESE DOS FATOS

Eminentes Ministros, inicialmente, deve-se salientar que a controvérsia aqui vislumbrada tem como núcleo o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Isto porque o Recorrente afirma, equivocadamente, que o Recorrido deixou de observar o disposto no art. 155, §2º, III, CRFB/88, que estabelece que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços tributáveis por este tributo.”

Ressalte-se que o art. 155, II, CRFB/88, delega aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir o ICMS. Logo, de plano, verifica-se que o Recorrido é competente para legislar sobre o tributo em epígrafe, sendo, por conseguinte, competente para determinar as alíquotas que incidirão sobre os produtos e serviços que integram o seu aspecto material.

Neste diapasão, dispondo desta prerrogativa, ressalte-se, constitucionalmente assegurada, o Recorrente editou legislação interna, em que organizou as alíquotas do ICMS da seguinte maneira:

- a) alíquota básica de 18% (dezoito por cento) para as mercadorias em geral;
- b) alíquota de 7% (sete por cento) para as mercadorias consideradas especialmente úteis, tais como eletrodomésticos e computadores;
- c) alíquota zero para alimentação, medicamento e vestuário, com a exceção dos itens luxuosos, para os quais a alíquota é de 22% (vinte e dois por cento) e;
- d) alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as operações de comercialização de energia elétrica, com a ressalva de que, a fim de atender a capacidade contributiva de cada cidadão, nas hipóteses em que a comercialização seja feita para consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, a alíquota será de 12% (doze por cento).

É justamente a partir deste panorama que surgem as inconsistentes alegações da Recorrente, que sustenta, em sua volátil argumentação, que a atividade que exerce, qual seja, a comercialização de energia elétrica, é uma atividade essencial, por se tratar de um meio para todas as demais e, em razão disto, deveria estar submetida ao regime de tributação cuja alíquota é zero, previsto para as mercadorias essenciais ou, ao menos, ao regime de tributação cuja alíquota é de 7%, estabelecido para as mercadorias consideradas "especialmente úteis".

A Recorrente também aduz, equivocadamente, que devido ao grau de essencialidade do produto energia elétrica, este não poderia estar submetido a um regime de tributação de alíquota básica e muito menos a um regime de tributação cuja alíquota é de 25% (vinte e cinco por cento)

Após a prolação da sentença, em que se consignou a improcedência dos pedidos exordiais, e aos sucessivos não provimentos dos diversos recursos interpostos pela Recorrente, esta demanda chegou ao crivo desta Colenda Corte Constitucional que, pelos fundamentos de fato e de direito que seguem, deverá se manifestar pelo não provimento deste Recurso Extraordinário, reiterando os acertados entendimentos exaradas nas irreparáveis decisões judiciais proferidas pelos órgãos jurisdicionais de instâncias inferiores, zelando, neste sentido, pelo bom direito e pelo respeito à célebre Constituição Federal de 1988.

2. DAS CONTRARRAZÕES

2.1. DA FACULDADE QUANTO A SELETIVIDADE NO ICMS

Em primeira análise, é valioso esclarecer, desde já, que quando o art. 155, § 2º, III da Constituição Federal de 1988¹ disciplina que o ICMS poderá ser seletivo, não está tratando de norma cogente, mas sim de uma verdadeira faculdade que consagra a autonomia dos Estados-membros, o que não significa negar o poder-dever dos entes políticos, conforme será exposto a seguir.

O Recorrente, para sustentar o caráter obrigatório da seletividade, alegou que quando a Constituição confere um poder aos Estados, está, em verdade, conferido um dever. Contudo, não podemos nos furtar de observar o seu nítido desacerto, uma vez que, para sustentar o caráter obrigatório da referida técnica de tributação, confundiu o verbo "poder" com o substantivo "poder".

Em outras palavras, a palavra "poderá" é empregada no texto constitucional como futuro do verbo "poder", que nada tem a ver com a força imanente do Governo para atingir a finalidade do Estado, como atentou o Min. Alexandre de Moraes em seu voto no Recurso Extraordinário 714139.²

Inclusive, Excelências, é por ser o ICMS um tributo estadual, que o legislador tratou de oferecer certa margem de discricionariedade para os Estados-membros regulamentarem o patamar em que deve ser fixada sua alíquota. Notem, nesse sentido, que para o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União, o Constituinte reservou tratamento diferenciado ao estabelecer que este "será seletivo, em função da essencialidade do produto". Vejam passagem do referido ministro no precedente supracitado:

Não concordamos com o posicionamento de alguns estudiosos, que a partir da distinção entre normas de estrutura e normas de conduta, inclui o retrocitado inciso III, do § 2º, do

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021: p. 81 - 83.

² STF - RE SC, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 20/01/2021, Data de Publicação: 25/01/2021

art. 155 da CF dentre as primeiras, para sustentar que o legislador ordinário deve, necessariamente, observar a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. A seletividade integraria, por assim dizer, o próprio processo legislativo. **A palavra “poderá” não deve ser confundida com a palavra “será”, que consta em relação ao IPI (art. 153, § 3o, I da CF). O ICMS poderá ser seletivo, ao passo que o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna.** Não vejo como se possa sustentar que a seletividade do ICMS integra o processo legislativo, com fundamento no conceito de norma de estrutura, que não tem pertinência ao caso sob exame (...) **(Grifos nossos)**
(STF - RE SC, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 20/01/2021, Data de Publicação: 25/01/2021)

Portanto, Excelências, resta claro que o ESTADO, ora Recorrido, possui a faculdade de instituir a técnica da seletividade por meio do critério da essencialidade. Todavia, caso este nobre Tribunal entenda que o legislador estadual tem a obrigação de estabelecer a técnica da seletividade, ou que tendo instituído, deverá, obrigatoriamente, observar o critério da essencialidade, iremos demonstrar que, de todo modo, **o Recorrido não se furtou de observar a essencialidade do serviço ao majorar a alíquota do ICMS energia elétrica.**

2.1.1 Da não violação ao princípio da seletividade em função da essencialidade

Como já aludido, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, nos termos do art. 155, §2º, III, CRFB/88.³ A partir deste dispositivo normativo, torna-se possível a constatação de que as alíquotas estabelecidas pelo Recorrido estão em perfeita consonância com os ditames da CRFB/88, porquanto ao determinar que, no bojo do ICMS, a seletividade se encontra vinculada à essencialidade, o legislador constitucional quis dizer que determinados produtos ou serviços poderão submeter-se a um regime de tributação diverso daquele estabelecido pelo regime básico, em função de suas características específicas que os tornam mais ou menos essenciais.

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021: p. 81 - 83.

Contudo, não se pode olvidar que o termo “essencialidade” surge dentro do texto constitucional de maneira aberta, uma vez que legislador constitucional condiciona a seletividade do ICMS à essencialidade das mercadorias e serviços mas ***não estabelece um conceito determinado do que seria essencial.***

Inclusive, Eminentes Ministros, o legislador constituinte nem mesmo poderia fazê-lo, tendo em vista que o nível de essencialidade de um produto ou serviço só pode ser corretamente aferido sob o espreque de uma análise contextualizada, em que as características subjetivas, verificadas casuisticamente, atuam como balizas capazes de determinar se um produto ou serviço deve ser reputado como mais ou menos essencial.

Assim, o que se observa, em verdade, é que o legislador apenas estabeleceu as balizas constitucionais, pelas quais o ente federativo competente para instituir o ICMS, neste caso, o ESTADO, deverá observar ao estipular o tratamento diferenciado às mercadorias e serviços submetidos à tributação por ICMS.

Nesse sentido é a lição de Fábio Canazaro *apud* Leandro Paulsen⁴, quando leciona que “o legislador não é livre para identificar ou conceituar o que é e o que não é essencial”, porquanto diz-se que as mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas “cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça - ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas”.

Portanto, Excelências, a primeira conclusão que vem à tona é a de que ***não existe essencialidade em abstrato***; existem apenas critérios pautados nos objetivos e valores constitucionais imiscuídos ao ordenamento pela CRFB/88, que possibilitam uma valoração da mercadoria ou serviço conforme a situação fática, determinando, desse modo, a sua essencialidade que, saliente-se, pode advir tanto do ponto de vista arrecadatório, como também em função de fatores vinculados à satisfação das necessidades coletivas.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 201.20. p. 225.

Na situação em epígrafe, ao estabelecer a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para as operações atinentes à circulação de energia elétrica, o Recorrido está adotando uma medida para desestimular o desperdício de um bem finito, além de estar considerando a indispensabilidade da tributação desse serviço para fins arrecadatórios, haja vista que os valores oriundos da tributação do ICMS energia elétrica são revertidos para a promoção de políticas públicas governamentais e para a manutenção de serviços públicos que se relacionam à tutela dos direitos fundamentais, tais como o direito à educação e à saúde, e à concretização dos interesses difusos da coletividade.

Inclusive, nesta esteira de ideias, convém trazer à baila o art. 225 da CRFB/88, que consagra o Princípio do Desenvolvimento Sustentável, sustentáculo da Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA) que, nos termos do art. 2º da Lei Federal n.º 6.938/1981, tem como finalidade precípua a melhoria do meio ambiente, essencial à vida em coletividade, de modo a "*assegurar, no País, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana...*"

Assim, ao majorar a alíquota do referido tributo, ***o Recorrido, ao contrário do dizem as frágeis alegações da Recorrente, não está desconsiderando a essencialidade da energia elétrica, mas, em verdade, reconhecendo-a, na medida em que se utiliza da tributação para desestimular o seu desperdício e, por conseguinte, para tutela de bens e interesses da coletividade através da arrecadação.*** Vejamos:

(...) a incidência de alíquota mais elevada sobre as operações com energia elétrica não viola o princípio constitucional da seletividade fundado na essencialidade da mercadoria (art. 155, § 2º, inciso III, da CF/88), sobretudo porque não tem apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com os recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas também o de evitar o consumo abusivo e o desperdício que, se não for controlado pelo Poder Público, poderá levar ao racionamento forçado da energia elétrica, comprometendo, indubitavelmente, o crescimento do País e, via de consequência, toda a sociedade brasileira (TJSC - Apelação Cível n. 2007.030369-1, rel. Des. Jaime Ramos, em 12.2.2010). **(Grifos nossos)**

(TJ-SC - AC : 0305747420178240023 Capital 0305747-47.2017.8.24.0023, Relator: Sérgio Roberto Baasch Luz, Data de Julgamento: 13/03/2018, Segunda Câmara de Direito Público)

Posto isso, Excelências, resta claro que o Recorrido implementou a seletividade ao estabelecer diferentes alíquotas, ***mas não se furtou de observar o caráter essencial da energia elétrica, visto que, por meio da função fiscal e extrafiscal do ICMS, majorou a alíquota do serviço, observando a imprescindibilidade deste para a manutenção do bem estar social***, o que, reitera-se, está em perfeita adequação com os valores constitucionais pelos quais devem se pautar a análise da essencialidade, conforme será demonstrado adiante nos tópicos 2.1.2.2 e 2.2.

2.1.2 Da indisponível função arrecadatória do ICMS

Não obstante ser o ICMS um tributo revestido de função extrafiscal, como será melhor explanado no tópico 2.2, trata-se de um imposto de alta arrecadação que possui majoritariamente função fiscal, a qual, por sua vez, auxilia na manutenção da máquina estatal e custeio dos serviços públicos, indispensáveis para a vida em coletividade.

De acordo com os ensinamentos do professor Aliomar Baleeiro, "a atividade financeira do Estado é, pois, a obtenção, a criação, gerência e dispêndio do numerário necessário à satisfação das necessidades públicas assumidas pelo Estado (...)"⁵

Em outras palavras, o Estado, na busca de alcançar o bem comum e o bem-estar social, necessita de recursos financeiros para realização de suas múltiplas incumbências constitucionais, quais sejam, a busca da segurança, do desenvolvimento, da igualdade e do livre exercício dos direitos sociais e individuais, conforme prevê disposição preambular da Magna Carta.

Assim, tendo em vista a relevância da arrecadação para a manutenção de um Estado de Direito e, por ser o ICMS o tributo mais lucrativo em termos de recolhimento de receitas, o pedido do Recorrente não pode ser aceito.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro; Forense, 1995

Isto porque, Excelências, ao se tornar concreto o pedido do Contribuinte, estaria-se aniquilando uma das maiores fontes de receita do Estado que, posteriormente, são revestidas em investimentos públicos para a própria população. Ademais, o Recorrente estaria, ainda, interferindo na autonomia dos Estados-membros consagrada como cláusula pétrea pela Constituição Federal em seu art. 60, § 4º, I, conforme exposto posteriormente.

Segundo estudo constante no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), realizado no ano de 2017, o ICMS "é a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros; nos últimos dez anos, **a arrecadação total do ICMS foi de aproximadamente 7% do produto interno bruto (PIB) brasileiro**"⁶

Aliado a isso, de acordo com dados presentes no Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais, realizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ),⁷ desde o ano de 2015 até 2020 **a arrecadação do ICMS energia elétrica representou mais de 10% sobre todo o faturamento do imposto**, vejamos:



Gráfico de autoria própria.

⁶ ELLERY, Roberto Junior. NASCIMENTO, Antônio Júnior. Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas. in: SACHSIDA, Adolfo (Orgs.). **Análise do ICMS e a Questão Federativa**. Brasília: IPEA, 2017, p. 11-30.

⁷ **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTZjZjRlZjk4YzUyYliwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTtk3OCJ9> Acesso em: 12 set. 2021.

Demonstrado os seguintes dados, é oportuno rememorar o art. 3º da CRFB/88⁸, o qual, dentro seus incisos, elenca como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil: "*II- garantir o desenvolvimento nacional;*"

A partir da análise do dispositivo retromencionado, é necessário observar que para garantir a promoção do desenvolvimento do país, é indispensável que o tributo exerça a sua principal função, qual seja, a arrecadação de receitas públicas que auxiliem na manutenção dos objetivos do Estado.

No entanto, ***não há como assegurar a concreção das atividades estatais e, por conseguinte, manutenção dos serviços públicos essenciais a toda a população, como saúde e educação, se uma das maiores fontes de arrecadação dos entes federados for completamente zerada.***

Aliado a isso, sabe-se que existe um desequilíbrio entre os entes políticos no que tange a arrecadação, visto que, existem nove impostos federais e apenas três municipais e estaduais. Diante disso, o legislador constituinte concebeu o sistema de repartição de receitas tributárias, previsto nos arts. 157-162 da CRFB/88⁹, para que todos os entes federados, quais sejam, a União, os Estados-membros, os Municípios e o DF, recebam os proventos necessários para realizarem suas atividades internas e exercerem a sua autonomia.

Nesse diapasão, com fulcro no art. 158, IV da CRFB/88¹⁰, pertencem aos municípios 25% (vinte e cinco por cento) do total de receitas do ICMS arrecadado pelo Estado. Trata-se, assim, da repartição direta de receitas, na qual ocorre o repasse de parte do referido imposto arrecadado pelo Estado diretamente para os Municípios.

Ora, Excelências, não podemos nos furtar de observar que, diante dos dados apresentados, caso o pedido do Recorrente seja aceito, as receitas dos Municípios também sofreriam um forte impacto reflexo.

Ou seja, se o ICMS energia elétrica representa mais de 10% (dez por cento) do faturamento do referido imposto, e se são os Estados-membros os entes

⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021: p. 2 - 3.

⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021. p. 85 - 87.

¹⁰ *Ibidem*, p. 85 - 86.

responsáveis por sua arrecadação e conseqüente repasse para os Municípios, não há outra conclusão a que se chegue: a autonomia dos Municípios, consagrada pela forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, I, CRFB/88), estaria comprometida pelo simples fato de que a maior fonte da qual se obtêm as receitas necessárias para a consecução dos fins estatais estaria zerada. Dada a ausência de financiamento, não haveria como os entes políticos exercerem sua auto-organização, auto-gerência e auto-administração.

Dessa forma, Senhores Ministros, o recurso em epígrafe não deve ser provido, haja vista que este se consubstancializa em uma verdadeira afronta a estrutura federativa do Estado, bem como aos objetivos e valores fundamentais que lastreiam a ordem vigente. ***Afinal, não há como promover o desenvolvimento nacional se o Estado não goza dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins e exercer sua autonomia.***

Ademais, ressaltamos, mais uma vez, que não houve desrespeito a essencialidade do serviço, isso porque a majoração da alíquota do ICMS energia elétrica consagra o seu caráter imprescindível, seja para a manutenção dos serviços estatais e, por conseguinte, manutenção do bem estar social, seja para a regular o desperdício de um bem finito necessário à toda população, como será demonstrado doravante.

2.1.2.1 Da importância arrecadatória do ICMS para fins de concretização da tríade orçamentária

Conforme dito até então, a função arrecadatória do ICMS é imprescindível para consagração dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Mas, para além disso, a função fiscal está umbilicalmente relacionada com a concretização da tríade orçamentária (LOA, PPA, LDO) de modo que, extinta abruptamente a arrecadação do referido tributo, o qual representa a base da arrecadação do Estado, isto poderia desembocar em crime de responsabilidade, como dispõe o art. 4º, VI, da lei nº 1.079/50.

No caso em tela, isso significa dizer que quando o Recorrido estabeleceu a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para o ICMS energia elétrica, previu, em seu

orçamento, que as receitas decorrentes desse tributo seriam revestidas a consecução de suas atividades internas.

Ora, Senhores Ministros, considerando que o pedido imprudente do Recorrente seja aceito, isto, além de implicar em violação de cláusula pétrea e aos princípios fundamentais da ordem constitucional, como fora demonstrado acima, poderia, ainda, implicar em **crime** contra lei orçamentária, dada a alteração no planejamento do orçamento, vejam:

Art. 4º São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentarem contra a Constituição Federal, e, especialmente, contra:

VI - A lei orçamentária;¹¹

Portanto, Excelências, a demonstrada possibilidade de a desoneração do ICMS energia elétrica ensejar crime de responsabilidade, evidencia a importância deste tributo do ponto de vista fiscal e, conseqüentemente, a insubsistência das alegações da Recorrente.

2.1.2.2 Da não violação aos princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária

Conforme prevê o art. 145, § 1º da Constituição Federal: "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados **segundo a capacidade econômica do contribuinte** (...)".¹²

Ressalte-se, nesse sentido, que por ser o ICMS um tributo que incide sobre serviços e mercadorias, dificultando a verificação das características pessoais de cada cidadão, a capacidade contributiva será alcançada de maneira indireta através da seletividade em função da essencialidade. Nessa senda, Hugo de Brito Segundo corrobora: "devido a seletividade ser em razão da essencialidade dos produtos, ela

¹¹ BRASIL. **Lei Federal n.º 1.079, de 10 de abril de 1950**. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1079.htm> Acesso em: 14 set. 2021. p. 1.

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021. p. 77 - 78.

demonstra-se, indiscutivelmente, como mecanismo de efetivação do princípio da capacidade contributiva"¹³

No caso em tela, ao contrário do que dizem as frágeis alegações da Recorrente, o Recorrido tratou de estabelecer a seletividade em face da essencialidade do serviço, observando a isonomia tributária e a capacidade contributiva, conforme será exposto a seguir.

Ao tratar do princípio da isonomia tributária, Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona que este possui o mérito de discriminar "adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades" e não discriminar entre os iguais, dado que foram tratados de uma mesma maneira.¹⁴

Ora, Excelências, sabe-se que o Recorrido instituiu alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as operações de comercialização de energia elétrica, em que estão inseridos a mesma classe de consumidores, quais sejam, consumidores comerciais e industriais, onde se enquadra o Recorrente.

Os desiguais, por sua vez, são os consumidores domiciliares e cooperativas rurais, os quais estão submetidos à alíquota inferior.¹⁵ Notem, nesse contexto, que a energia elétrica não deixou de atender o consumo básico, haja vista que o Recorrido apenas estabeleceu a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) quando o gasto do serviço extrapolasse 150 Kwh para os consumidores domiciliares e 500 Kwh para produtoras cooperativas rurais.

Portanto, não há que se falar em violação aos princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária, afinal, o Recorrido instituiu menor alíquota para aquele grupo que consome menos energia elétrica e maior alíquota para a parcela da população que consome mais, visando, justamente, oferecer tratamento desigual para contribuintes que estão em situação diferenciada.

E nem se leve em consideração as alegações do Recorrente, quando argumenta que em famílias de classe econômica mais baixa, em que costuma-se

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, p. 517.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 273.

¹⁵ STF - RE SC, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 20/01/2021, Data de Publicação: 25/01/2021

residir muitas pessoas em um mesmo local, a energia elétrica seria consumida em maior quantidade, atraindo, assim, a incidência de alíquota superior.

Para contrastar com tais alegações equivocadas, trazemos à baila dados estatísticos que comprovam que mesmo aquelas regiões mais populosas onde mais de oito pessoas habitam uma mesma residência, o consumo de energia elétrica é inferior àquelas regiões de maior capacidade econômica, vejamos:

Segundo o IBGE¹⁶, a região do Nordeste, que possui mais de 50 milhões de habitantes, consome 128 Kwh em média, enquanto as regiões do Sul, com mais de 30 milhões de habitantes, e Sudeste, com quase 90 milhões, possuem uma média de consumo de energia elétrica disparadamente maior, ultrapassando 150 Kwh.

Nesse sentido, a mesma região Nordeste detém o segundo maior número de pessoas por família, 3.16, segundo pesquisa de orçamentos familiares do IBGE¹⁷ e, mesmo assim, possui menor gasto com energia em faixas mais baixas de renda.

De acordo com os dados apresentados não há como formar uma relaçãonexo/causa, e qualquer argumento em sentido contrário configura um *ignoratio elenchi*, isso porque essas partes já consomem menos. Em suma, as famílias mais pobres das regiões mais pobres gastam **menos energia** em comparação com as famílias mais ricas. E o número de pessoas por famílias não é um fator que influencia diretamente no consumo, mas sim, a capacidade econômica do indivíduo.

De forma complementar, se comparado, por regiões e por classe, o comprometimento, percentual, de renda por consumo de energia elétrica diminui em até cinco vezes em faixas de renda maiores a vinte salários mínimos, de acordo com a pesquisa de orçamentos familiares do IBGE, em comparação com faixas de até um salário mínimo e meio, ou seja quanto menor a renda, maior tende a ser o consumo percentual do consumo da energia elétrica.

¹⁶ IBGE, Instituto Brasileiro De Geografia e Estatística. **Estimativas Da População Residente no Brasil e Unidades da Federação com data de referência em 1º de Julho de 2021**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=o-que-e>> Acesso em: 31 de agosto de 2021. p. 1 – 2.

¹⁷ *Idem*. **Estimativas da População Residente no Brasil e Unidades da Federação com Data de Referência em 1º de Julho de 2021**. Tabela 6977. IBGE 2018. Disponível em: <Tabela 6977: Número de famílias e Tamanho médio da família por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar (ibge.gov.br)>. Acesso em: 31 de agosto de 2021. p. 1 – 2.

Em face de tais dados, a capacidade econômica do contribuinte influencia diretamente o quanto este consome em energia. Resta-se questionar: seria isonômico submeter ao mesmo regime de tributação contribuintes de baixa renda que utilizam energia tão somente para alimentar as funções vitais de suas residências? Nesse sentido, Eduardo Sabbag¹⁸ assinala:

Se o mínimo vital se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via de impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital.

Logo, os contribuintes que consumissem energia elétrica em patamar acima do considerado essencial pelo legislador constituinte, não estariam aptos a se submeterem a um regime de tributação menos rigoroso e, conseqüentemente, premiado de 12% (doze por cento), em função de seus altos padrões de consumo e capacidade contributiva, visto que, **entende-se que quem utiliza freezers, geladeiras de alto padrão, ar condicionado, televisores, dentre outros, consegue arcar de forma plena com a tributação, pois consomem energia para além do essencial, diga-se, mínimo vital.**

Dado o questionamento e os aspectos econômicos apresentados, entende-se que não houve violação a qualquer dispositivo constitucional quando o legislador facultou por majorar as alíquotas. Isso porque, o Recorrido buscou avaliar as características de sua população e, respeitando a capacidade contributiva, optou por criar alíquotas especiais, haja vista a clara situação de desigualdade entre contribuintes.

2.2 DO CARÁTER EXTRAFISCAL DO ICMS

MM. Ministros, até este ponto, restou demonstrada a inegável relevância fiscal do ICMS, cuja tributação é uma dentre as principais fontes de arrecadação dos

¹⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.123.

Estados-membros e do DF, entes federativos providos de competência tributária para legislar sobre o referido tributo.

Contudo, na situação objeto desta demanda judicial, a extrafiscalidade exerce um papel importantíssimo, porquanto a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), estabelecida para a tributação do ICMS energia elétrica, tem lastro na busca pelo desestímulo de comportamentos perpetrados pelos contribuintes que exprimem danos ao meio ambiente.

Conforme lições de Leandro Paulsen, o instituto jurídico da extrafiscalidade diz respeito à busca pela inibição ou indução de comportamentos, por parte do Poder Público, em relação aos contribuintes, sob a lógica de que se determinadas operações tornam-se mais caras em função da tributação, tendem a ocorrer em um menor grau e, por outra via, se determinadas operações tornam-se mais acessíveis, por suportarem uma carga tributária menor do que outras, tendem a se realizar com maior frequência.¹⁹

Luís Eduardo Schoueri assevera que todos os tributos podem ser reputados como fiscais e extrafiscais, isto é, exprimem efeitos de natureza arrecadatória e regulatória, respectivamente, em maior ou menor grau, de modo que as normas tributárias podem ser veiculadas em qualquer tributo.²⁰

Deste modo, no bojo do ICMS, também para finalidades extrafiscais, pode-se fazer uso da seletividade, estimulando-se o consumo “pela redução da carga tributária para determinados produtos e inibindo para outros mediante a elevação da alíquota a eles aplicável.”²¹ Assim:

Com o aumento da tributação ou com a concessão de incentivos fiscais, por vezes, têm-se em vista fins de caráter econômico ou social, como o incentivo às microempresas, o incremento dos investimentos em alta tecnologia, **A ADOÇÃO DE MÉTODOS DE PRODUÇÃO AMBIENTALMENTE ADEQUADOS, A PRODUÇÃO DE BENS DE MAIOR EFICIÊNCIA ENERGÉTICA** ou a restrição do consumo de álcool e tabaco²² (Grifos nossos)

¹⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 245.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 173.

²¹ *Op. cit.*, p. 225.

²² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 245.

Nesta mesma toada, há de se trazer à baila os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, que assevera que “não há tributo que seja exclusivamente fiscal ou extrafiscal, vale dizer, que tenha apenas escopos arrecadatórios ou regulatórios, respectivamente”. Isto porque “todos os tributos, de um modo ou de outro, mesmo os que carregam recursos para os cofres públicos, têm em mira estimular comportamentos dos virtuais contribuintes.”²³

O ICMS, a despeito de ser o mais rendoso dos impostos, também deve perseguir tais objetivos extrafiscais. Conquanto exista para gerar as receitas de que o Recorrido necessita para atender as suas funções, **“TAMBÉM DEVE FAVORECER VALORES CONSTITUCIONALMENTE CONSAGRADOS”** e, portanto, precisa ser utilizado para **“FOMENTAR A DEFESA DA ECOLOGIA E DO MEIO AMBIENTE, a proteção da saúde e da assistência pública, a superação das desigualdades sociais etc.”**²⁴

Isso se extrai do art. 170, VI, da CRFB/88:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;²⁵

Como se vê, existe uma previsão expressa que apresenta uma *cláusula geral autorizativa* de serem adotadas medidas pela ordem econômica em prol da defesa do meio ambiente. Dentre outras medidas, há a instituição de tributos com a finalidade extrafiscal que visem esta defesa, como é o caso do ICMS, na situação que aqui se apresenta.

²³ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed., rev. e ampli. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 464.

²⁴ *Ibidem*, p. 464 - 465.

²⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021. p. 97 - 98.

Assim, MM. Ministros desta Egrégia Corte Constitucional, o que se observa é que o Recorrido, detentor de competência tributária para legislar sobre o ICMS, detém a prerrogativa de se utilizar deste tributo como um vetor de indução ou inibição de comportamentos observados dentro da dinâmica intersubjetiva da sociedade brasileira.

Como já referendado no escopo desta peça processual, **não existe "essencialidade em abstrato", de modo que uma mercadoria ou serviço, tributável pelo ICMS, pode ser considerada mais essencial ou menos essencial conforme a sua capacidade de auxiliar no estímulo ou desestímulo de comportamentos.**

Este entendimento, inclusive, já encontra respaldo em precedente judicial exarados pelo Poder Judiciário, senão vejamos:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ALÍQUOTA DE 25%. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE, ESSENCIALIDADE E ISONOMIA. INEXISTÊNCIA. O ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, AO ESTABELECE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS PARA CONTRIBUINTES EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS, COMO A ALÍQUOTA DE 12% PARA CONSUMIDORES RURAIS E RESIDENTES QUE CONSOMEM ATÉ 50 KWH/MÊS E A ALÍQUOTA DE 25% PARA OS MAIORES CONSUMIDORES DE ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES, O FAZ EM OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, MAS TAMBÉM EM ATENÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE, EXERCENDO A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA QUE LHE FORA CONFERIDA PELA CONSTITUIÇÃO. ASSIM, NÃO CABE AO CONTRIBUINTE, EM NOME DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE, O PAGAMENTO DA MENOR ALÍQUOTA. APELO DESPROVIDO. UNÂNIME. (Grifos Nossos)

.(TJ - RS - AC: 70081891665 RS, Relator: Francisco José Moesch, Data de Julgamento: 29/08/2019. Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: 10/09/2019)

Inclusive, Eminentes Ministros, convém salientar que o Brasil, contemporaneamente, vive uma gravíssima crise hídrica e, por conseguinte, uma gravíssima crise energética. Nesse sentido, o Governo Federal lançou mão de um Programa de Redução Voluntária de Consumo, em que se observará uma "premiação para os consumidores residenciais, tanto regulados, comerciais e industriais", com vistas bonificar os consumidores que se esforcem para a redução da carga de energia

elétrica consumida, barateando, por conseguinte, o custo de geração de energia elétrica.²⁶ Isso revela o direcionamento das políticas legislativas à preservação de tais recursos, influenciando também o direito tributário pela via da extrafiscalidade.

Excelências, ***a Recorrente tenta, desesperadamente e com o fito de suportar menor carga tributária e aumentar o seu espectro de lucro, subordinar a essencialidade que é inerente à energia elétrica à minoração das alíquotas que recaem sobre esta mercadoria quando submetida à tributação por ICMS.***

Entretanto, a verdade inescapável é a de que **NÃO EXISTE NENHUM DISPOSITIVO NORMATIVO**, constitucional ou infraconstitucional, que estabeleça que os produtos considerados essenciais deverão, **NECESSARIAMENTE**, submeterem-se a um regime de tributação menos oneroso em função de suas alíquotas.

É certo que na grande maioria dos casos, os produtos e os serviços reputados como essenciais possuem alíquotas menores que a alíquota base, mas *nada impede que um produto ou serviço essencial, em função de sua essencialidade, seja submetido a um regime de tributação mais oneroso com vistas ao estímulo de comportamentos ontologicamente associados à promoção dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e à tutela da gama de direitos fundamentais que fazem de nossa Constituição uma "Constituição Cidadã".*

Deste modo, na situação em epígrafe, ao majorar a alíquota incidente sobre o ICMS energia elétrica, o Recorrido não deixa de considerar a essencialidade deste produto. Em verdade, ***o ESTADO não apenas a reconhece como também a endossa, haja vista que o regime de tributação estabelecido tem a finalidade de diminuição do consumo inútil de energia elétrica e, conseqüentemente, a finalidade de proteção ao meio ambiente, bem difuso protegido expressamente pela CRFB/88.***

²⁶ MARTELLO, Alexandre; BORGES, Beatriz. **Governo anuncia 'premição' para consumidores que economizarem energia elétrica.** G1, Brasília. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/crise-da-agua/noticia/2021/08/25/governo-anuncia-premiacao-para-consumidores-que-economizarem-energia-eletrica.ghtml>> Acesso em: 31 de agosto de 2021.

2.3 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES CONSAGRADO COMO CLÁUSULA PÉTREA

Em seu art. 2º, a CRFB/88, topo da pirâmide normativa do ordenamento jurídico pátrio, consagra com clareza meridiana o Princípio da Separação dos Poderes, determinando que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”²⁷

Inclusive, não se pode olvidar que tal princípio exerce uma função tão relevante no que se refere à organização político-administrativa do Estado brasileiro, que o art. 60, §4º, III, da CRFB/88, o consagra como uma “cláusula pétrea” na medida em que determina que o Poder Constituinte derivado reformador não poderá, sob nenhuma hipótese, deliberar sobre proposta de emenda à Constituição tendente à sua abolição.

Nesse sentido, é lícito afirmar que o art. 155, II, CRFB/88, delega aos Estados e ao Distrito Federal a **competência tributária** para a instituição de impostos 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.

Neste diapasão, conforme lições de Roque Antônio Carrazza, a competência tributária pode ser conceituada como “a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e **suas alíquotas.**”²⁸

Visto isso, fato é que **o Poder Judiciário não tem competência para determinar as alíquotas atinentes à tributação por ICMS, apenas é possível que este proceda uma análise da constitucionalidade do ato que altera a alíquota do referido tributo, o que não se confunde com legislar positivamente.** Vejam:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DECLARATÓRIA - NULIDADE DA SENTENÇA - TEORIA DA CAUSA MADURA - ICMS - SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E FORNECIMENTO DE

²⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021. p. 1 - 2.

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed., rev. e ampli. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 665.

ENERGIA ELÉTRICA - ALÍQUOTA MAJORADA - FACULTATIVIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO ICMS - ADOÇÃO DE ALÍQUOTA DIFERENCIADA QUE CONDUZ À NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À ESSENCIALIDADE - CARÁTER EXTRAFISCAL E NÃO INDIVIDUAL - INTERESSE COLETIVO - INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE AFASTADA (..) **5- Não cabe ao Judiciário se imiscuir na esfera da discricionária dos Poderes Legislativo e Executivo na avaliação da política tributária, substituindo-os na adoção de alíquotas que melhor atendam ao interesse coletivo. (Grifos nossos)**

(TJ-MG - AC: 10000170337091001 MG, Relator: Renato Dresch, Data de Julgamento: 10/08/2017, Câmaras Cíveis / 4ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 11/08/2017)

Portanto, Excelências, o art. 155, § 2º, III consagra ao legislador estadual a faculdade para o estabelecimento de alíquotas diferenciadas no que tange o ICMS, não cabendo ao Poder Judiciário a fixação ou modificação de dessas, especialmente porque, como já demonstrado nos tópicos anteriores, o comportamento adotado pelo Recorrido não viola NENHUM DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL.

Posto isso, caso este Egrégio Tribunal decida por dar provimento ao Recurso Extraordinário interposto pela Recorrente, estará violando de maneira direta o Princípio da Separação dos Poderes e, por conseguinte, a CRFB/88, devendo-se salientar, neste diapasão, que a função precípua desta Eminente Corte é a guarda da Constituição, nos termos do art. 102, caput, CRFB/88.

3. DOS PEDIDOS

Ex Positis, vem o Estado respeitosamente requerer a este Colendo Supremo Tribunal Federal que o Recurso Extraordinário apresentado **não seja provido**, no sentido de que seja, *in totum*, mantido o venerando acórdão, mantendo-se a intacta a constitucionalidade da lei questionada.

Nestes termos,
Pede e espera Deferimento.

Local..., Data...

XXX

Procurador do Estado

OAB n.º...

REFERÊNCIAS

ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia elétrica. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 39, 2018. Disponível em: <https://ibdtr/RDTA/seletividade-em-funcao-da-essencialidade-icms-e-energia-eletrica/#note-952-18> Acesso em: 12 set. 2021;

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro; Forense, 1995;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 14 set. 2021;

_____. **Lei Federal n.º 1.079, de 10 de abril de 1950**. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1079.htm> Acesso em: 14 set. 2021;

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário - Proc. 714139. Recorrente: LOJAS AMERICANAS S/A. Recorrido: ESTADO DE SANTA CATARINA. Relator: min. Marco Aurélio. Julgado em: 12 jun, 2014. DJe 188 26-09-2014. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311628966/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-714139-sc-santa-catarina> Acesso em: 12 set, 2021;

_____. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível n° 6047015-26.2015.8.13.0024,. 4ª Câmara Cível. Relator: Renato Dresch. Julgado em: 10 ago, 2017. Disponível em: <https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/943250124/apelacao-civel-ac-10000170337091001-mg/inteiro-teor-943250230> Acesso em: 12 set, 2021;

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível em Mandado de Segurança n° 20110178345**. Relator: José Volpato de Souza. Julgado em: 8 mar, 2012. Disponível em: <https://tjsc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1100653840/apelacao-civel-em-mandado-de-seguranca-ms-20110178345-capital-2011017834-5/inteiro-teor-1100654029/amp> Acesso em: 12 set. 2021;

_____. **Apelação Cível n° 0305747-47.2017.8.24.0023**. Segunda Câmara de Direito Público. Relator: Sérgio Roberto Baasch Luz. Julgado em: 13 mar. 2018. Disponível em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/556418016/apelacao-civel-ac-3057474720178240023-capital-0305747-4720178240023/inteiro-teor-556418217> Acesso em: 12 set. 2021;

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed., rev. e ampli. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2020;

COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006;

CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária. **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWWEyMTETzjdkZjRlZjk4YzUyYliwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9> Acesso em: 12 set. 2021;

ELLERY, Roberto Junior. NASCIMENTO, Antônio Júnior. Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas. *in*: SACHSIDA, Adolfo (Orgs.). **Análise do ICMS e a Questão Federativa**. Brasília: IPEA, 2017, p. 11-30. <https://brunoscofield.jusbrasil.com.br/artigos/448839108/reparticao-tributaria-das-receitas> Acesso em: 12 set. 2021;

IBGE, Instituto Brasileiro De Geografia e Estatística. **Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - valor e distribuição - por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesa** :Tabela 6715. IBGE 2018. Disponível em: <Tabela 6715: Despesa monetária e não monetária média mensal familiar - valor e distribuição - por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesa (ibge.gov.br)>. Acesso em: 31 de agosto de 2021,

_____. **Estimativas da População Residente no Brasil e Unidades da Federação com Data de Referência em 1º de Julho de 2021**.Tabela 6977. IBGE 2018. Disponível em: <Tabela 6977: Número de famílias e Tamanho médio da família por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar (ibge.gov.br)>. Acesso em: 31 de agosto de 2021;

_____. **Estimativas Da População Residente no Brasil e Unidades da Federação com data de referência em 1º de Julho de 2021**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=o-que-e>> Acesso em: 31 de agosto de 2021;

MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007;

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

MARTELLO, Alexandre; BORGES, Beatriz. **Governo anuncia 'premição' para consumidores que economizarem energia elétrica**. G1, Brasília. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/crise-da-agua/noticia/2021/08/25/governo-anuncia-premiacao-para-consumidores-que-economizarem-energia-eletrica.ghtml>> Acesso em: 31 de agosto de 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020;

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABINO, Marília. **CNI: Programa de redução voluntária de uso de energia deve ter baixa adesão**. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/cni-programa-de-reducao-voluntaria-de-uso-de-energia-deve-ter-baixa-adesao/>
Acesso em: 31 de agosto de 2021;

SANT'ANNA, Jéssica. **Crise hídrica ameaça 'controle técnico' e pode expor sistema elétrico a falhas, apontam especialistas**. G1, Brasília. Disponível em: :
<<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/08/29/crise-hidrica-ameaca-controle-tecnico-e-expoe-sistema-eletrico-a-falhas-apontam-especialistas.ghtml>>
Acesso em:: 31 de agosto de 2021;

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020;

SCOFIELD, Bruno. Repartição Tributária das Receitas. **Jusbrasil**. Disponível em:
<https://brunoscofield.jusbrasil.com.br/artigos/448839108/reparticao-tributaria-das-receitas> Acesso em: 12 set. 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE N. 519

FAZENDA

Ana Carolina Ziede Leal

Bruna Larissa Carvalho de Sousa

Enrico e Carpena Ferreira Correa de Barros

João Gabriel Pinheiro Machado Barros

Johann Kraetzig Martins

Jorge Ricardo da Silva Júnior

Lucas Armani Tomazi

Marcos Vinicius Rolin dos Santos

EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recorrente: Souto Borges LTDA ("Recorrente", "Empresa" ou "Contribuinte")

Recorrido: Estado ("Recorrido", "Fisco" ou "Estado")

Objeto: Constitucionalidade da instituição de alíquota de ICMS de 25% sobre a operação de comercialização de energia elétrica

Pelo Recorrido,

I. Dos fatos que circundam a demanda

Trata-se de ação declaratória ajuizada pela empresa Souto Borges LTDA., que requereu a supressão da cobrança de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) sobre as operações de comercialização de energia elétrica no Estado, ou seja, a subsunção de seu produto – hoje submetido à alíquota de 25% – a uma alíquota zerada. Subsidiariamente, pleiteou ao menos a minoração da cobrança para a importância de 7% – valor destinado aos itens especialmente úteis – e sustentou, ainda, que seria abusivo submeter seu produto a uma mera redução para 18% – valor destinado às mercadorias em geral.

De forma acertada, sobrevieram decisões de improcedência à ação da Empresa. Irresignada, a Recorrente apresentou sucessivos recursos, ensejando a interposição do Recurso Extraordinário ora contraditado, no qual pretende ver declarada uma suposta inconstitucionalidade da tributação aplicada pelo Estado em relação ao ICMS.

A Empresa exerce atividade de comercialização de energia elétrica dentro do Estado, atuando no fornecimento do produto aos usuários. Assim, a Recorrente não atua como produtora ou transmissora na cadeia de distribuição de energia, tampouco

como consumidora final, mas como mera provedora do recurso a quem o utiliza. Observe-se uma demonstração visual¹ desse processo:



1. Conforme legislação estadual vigente, a Recorrente está submetida à alíquota de ICMS em 25% sobre a venda de seu produto, valor destinado a todas as operações de comercialização de energia elétrica dentro do Estado. Está instituída, ainda, para outras mercadorias, a incidência do mesmo tributo em diferentes alíquotas, estabelecidas em 22% para itens luxuosos; 18% para mercadorias em geral; 7% para itens considerados especialmente úteis; e zero para alimentos, vestuário e remédios.

2. A legislação estadual, no entanto, à vista de atender e de respeitar os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva e, especialmente, o princípio da seletividade, também prevê a alíquota de ICMS em 12% sobre a comercialização de energia elétrica para consumidores residenciais com até 150 kWh² de consumo mensal, bem como para cooperativas rurais que utilizem até 500 kWh por mês.

3. Dessa forma, todo consumidor contratante dos serviços da empresa Recorrente tem acesso à energia elétrica diretamente com uma alíquota minorada em 12%, ficando a cobrança em 25% reservada apenas aos usuários que ultrapassem o teto de consumo essencial definido pelo Estado. Não atentando a tais fatores e apoiando-se exclusivamente na alegada indispensabilidade do bem, a Recorrente

¹ Disponível em <https://www.somaenergia.com.br/pages/mercado_energia>. Acesso em 05/09/2021.

² Quilowatt-hora (kWh) é uma unidade derivada de energia, amplamente utilizada por concessionárias de energia elétrica como uma unidade de cobrança de energia fornecida aos consumidores. CONNOR, Nick. **O que é Quilowatt-hora (unidade kWh) – Unidade de energia – Definição**. Disponível em: <<https://www.thermal-engineering.org/pt-br/o-que-e-quilowatt-hora-unidade-kwh-unidade-de-energia-definicao/>>. Acesso em 15/08/2021.

sustentou que a comercialização de energia elétrica deveria ser contemplada com a alíquota zero de forma integral, em todas suas operações.

4. Ademais, alegou que a mera essencialidade de seu produto seria a única justificativa constitucional possível para a discrepância de alíquota em relação às outras mercadorias, desconsiderando a peculiaridade do produto comercializado e, em especial, a delicada questão ambiental que envolve a distribuição de energia elétrica no Brasil. De igual forma, deixou no esquecimento a existência de outros princípios constitucionais que norteiam a tributação desse bem.

5. Isso posto, atestar-se-á, ao longo deste recurso, que a arrecadação empenhada pelo Estado, da forma como é conduzida, faz-se plenamente constitucional, coerente e necessária. Ademais, demonstrar-se-á que sequer cabe ao Poder Judiciário, em respeito ao princípio da separação dos poderes, intervir nas alíquotas fixadas pelo legislador, de tal sorte que não merece prosperar nenhum dos pleitos da Recorrente.

II. Da impossibilidade jurídica do pedido

II.A. Da ausência de dispositivo constitucional violado

6. O princípio constitucional da seletividade do ICMS, em função da essencialidade de cada mercadoria, está disposto no § 2º, III, do art. 155 da Constituição Federal (CF/88),³ e é apontado pela Requerente como o dispositivo constitucional violado pelo Estado no presente caso. A alegada violação é a razão de existir do presente recurso, bem como é o ponto central desta controvérsia.

7. Em vista disso, é flagrante que a reivindicação da Contribuinte não tem sequer condições de ser apreciada em seu mérito, uma vez que o Estado, quando tributa as mercadorias de forma gradual, com base na essencialidade definida pelo legislador,

³ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **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.

atende manifestamente ao princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos – único dispositivo constitucional supostamente violado.

8. Em outras palavras: o referido princípio apenas obriga uma arrecadação seletiva baseada na essencialidade que o legislador fixou para cada produto.⁴ Assim, uma vez que a tributação do Estado se dá por esses parâmetros, o princípio é plenamente respeitado e não há qualquer inconstitucionalidade que possa fundamentar a procedência do presente Recurso.

9. Uma vez que a energia elétrica não foi classificada pelo legislador como produto essencial para fins de tributação, a inconstitucionalidade residiria, justamente, em contemplá-la com alíquota zero do tributo em questão, como almeja a Recorrente. De início, portanto, o presente Recurso já não apresenta quaisquer condições de prosperar, uma vez que inexistente qualquer inconstitucionalidade efetivamente praticada pelo Estado.

II.B. Da necessidade de respeito ao princípio constitucional da separação dos poderes

10. Nessa perspectiva, ainda, para que melhor se compreenda a impossibilidade jurídica do pleito da Recorrente, qual seja, de modificação da alíquota do ICMS sobre a energia elétrica, é necessário evocar o princípio constitucional da separação dos poderes, diretamente ameaçado frente ao pedido formulado pela Contribuinte. A CF/88 estabelece, de forma manifesta em seu art. 2º,⁵ a separação e a independência entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, protegendo essa divisão em cláusula pétrea (art. 60, § 4º, III)⁶ e instituindo, para cada Poder, funções meticulosamente descritas no próprio texto constitucional.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 347.

⁵ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Art. 2º** São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

⁶ *Ibid.*, **Art. 60** A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) **§ 4º** Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) **III** - a separação dos Poderes.

11. O Poder Legislativo, nessa definição, assume um papel inerente à elaboração das leis,⁷ deliberando, com o poder que a escolha democrática lhe conferiu, a redação e o propósito do textolegal. Resta ao Poder Judiciário, assim, a incumbência de examinar e pacificar os conflitos, aplicando a vontade do direito objetivo que rege o caso concreto a ser solucionado.⁸ Nessa esfera, portanto, predomina uma obrigação de concretizar e tornar efetiva a vontade do constituinte originário, assegurando aos cidadãos a devida aplicação do texto constitucional.⁹

12. O pleno funcionamento de um Estado Democrático de Direito pressupõe que a jurisdição respeite as competências constitucionais designadas a cada esfera. Essa presunção, ademais, é reforçada pela Súmula 339 deste Colendo Tribunal,¹⁰ a qual dispõe que não compete ao Poder Judiciário o apoderamento de funções e de atribuições legislativas.

13. **Desse modo, a interferência judicial sobre uma tributação definida e planejada pelo legislador estadual, ao pretender modificar a alíquota por ele fixada, desacataria de forma direta o princípio da separação dos poderes, protegido em cláusula pétrea, e incorreria em evidente inconstitucionalidade.**

14. Destarte, em ações dessa natureza, há que se atentar a toda conjuntura que envolve determinada tributação e sua fixação de alíquotas, para que não se corra o risco de, a pretexto de corrigir uma inconstitucionalidade, incorrer-se em outra.¹¹ Acrescenta-se precedentes que ratificam o entendimento aqui exposto, o qual é pacífico no STJ.¹²

⁷ *Ibid.*, Art. 48 Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre (...)

⁸ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 129.

⁹ SOUZA, José Alves de. **O Princípio da Separação de Poderes/Funções na Constituição de 1.988**. Disponível em: <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/39002/o-principio-daseparacao-de-poderes-funcoes-na-constituicao-de-1-988>>. Acesso em 13/08/2021.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 339**: Não cabe ao poder judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC nº 58**. Requerente: Confederação Nacional do Sistema Financeiro- CONSIF. Rel. Min. Gilmar Mendes. DF, 26/08/2020.

¹² Entendimento corroborado também em: REsp nº 1.780.219; AREsp nº 1656214 e RMS nº 64549. Conforme AREsp nº 1766799 PR 2020/0250396-4, Rel. Min. Herman Benjamin, publicado em DJ 18/02/2021: "Em respeito ao princípio constitucional da separação dos poderes, baseado na independência e harmonia entre os órgãos do poder político, a escolha dos serviços que devem ser mais ou menos onerados pelo ICMS, em razão da essencialidade, é de competência exclusiva do

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE AUTUADA POR UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA. DESCABIMENTO. A

apelante sustenta, também, que não é possível a diferenciação entre a atividade por ela desenvolvida e aquela exercida por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, ante o princípio da seletividade, que determina que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Aduz que o que importa, então, é a mercadoria, e não o sujeito passivo da obrigação tributária, e que, sendo a alimentação, por óbvio, essencial, deve ter a respectiva alíquota de ICMS reduzida. Contudo, a observância à regra da seletividade é atribuição conferida ao legislador estadual, não podendo o Poder Judiciário adentrar nessas esfera discricionária do Legislativo, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes.¹³

15. Ainda nesse caminho, é totalmente despropositado sujeitar a importância ou a essencialidade da mercadoria em questão a um debate judicial, como insiste a Recorrente, uma vez que tal definição já foi manifestamente superada pelo legislador estadual. **O entendimento que possui a Contribuinte, o Fisco ou o Poder Judiciário acerca da imprescindibilidade – ou não – da energia elétrica é absolutamente irrelevante para a controvérsia.**

16. Embora o Estado tenha reconhecido e respeitado a importância da energia elétrica – conforme se demonstrará adiante –, há que se reforçar que não pode ser esse o objeto de discussão da presente contenda. Visto que não houve inconstitucionalidade revelada, não há que se adentrar a assuntos concernentes ao legislador para tentar legitimar uma mudança na tributação.

17. Dessa forma, a fim de que se cumpra e se respeite a independência dos Poderes e o devido atendimento aos princípios constitucionais, é notório que não pode o Judiciário incumbir-se de decidir acerca da essencialidade do produto comercializado pela Contribuinte e, por consequência, **tampouco pode ser responsável por modificar a alíquota sobre ele fixada.**

Poder Legislativo, de modo que qualquer alteração de alíquota, por decisão do Judiciário, se mostra totalmente descabida”.

¹³ STJ, REsp nº 1898207 PR 2020/0253676-9, Rel. Min.^a Regina Helena Costa, publicado em DJ 17/05/2021.

18. Portanto, antes de sequer adentrar nas questões de mérito, a pretensão da Empresa já não tem condições de prosperar, uma vez que, conforme demonstrado: (i) não houve a revelação de qualquer dispositivo constitucional verdadeiramente violado pelo Estado; e (ii) a definição acerca da essencialidade de um produto não pode ser realizada pelo Judiciário.

III. Da constitucionalidade da tributação da energia elétrica

III.A. Do respeito ao princípio da seletividade estabelecido em função da essencialidade

19. Sabendo que a essencialidade da energia elétrica não deveria sequer ser objeto de discussão na seara judicial, a seguir será demonstrado que o Estado, sim, a classificou e a tributou como um produto essencial, de forma seletiva, em consonância com o que dispõe o texto constitucional. A CF/88, em seu artigo 155, § 2º, III, é expressa ao referir que o ICMS poderá ser seletivo, não existindo, pois, obrigatoriedade à utilização do princípio e, em sendo utilizado, deve ser fixado de acordo com a essencialidade do produto, situação que é exatamente observada no presente caso.

20. De início, é necessário que se faça a diferenciação entre normas e princípios. Humberto Ávila ensina que estes se distinguem daquelas por serem imediatamente finalísticos, ou seja, por não definirem de forma precisa e inflexível uma conduta a ser seguida.¹⁴ A observância de um princípio exige uma carga valorativa e ética para que oriente a direção e a interpretação correta,¹⁵ determinada pelo contexto e pela época que a sociedade está vivenciando.

21. No caso em tela, para a devida aplicação do princípio da seletividade, sob o crivo da essencialidade, o legislador precisou considerar a conjuntura social e ambiental que envolve o uso de energia elétrica no Brasil. Somente é possível atender a esse

¹⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16.ªed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102.

¹⁵ DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da Essencialidade na Tributação. Porto Alegre: **Revistada Faculdade de Direito da UFRGS**, nº 28, 2011, p. 135-155.

preceito quando se compreende a realidade prática do consumo desse bem, considerando todos os fatores sociais e ambientais que o acompanham.

22. Sabe-se que, no mundo contemporâneo, a energia elétrica é um bem importantíssimo, utilizado por inúmeros setores da sociedade, necessário para o desenvolvimento da economia e bem-estar humano. No entanto, a hipótese de suprimir a alíquota controvertida, como pede a Recorrente, é impraticável por diversos fatores, que serão posteriormente explicitados.

23. Primeiramente, conforme se aprofundará no tópico IV.A, a energia elétrica é um bem finito e escasso, que precisa ser preservado e utilizado com consciência, e a supressão da alíquota seria precursora de um consumo ainda mais imoderado do bem. Em segundo lugar, como será discorrido no tópico V, o ICMS arrecadado sobre a energia elétrica é primordial para a saúde financeira do Estado e a consequente qualidade dos serviços públicos, sendo impensável a supressão de sua cobrança.

24. Assim, considerando a inviabilidade de se estabelecer uma alíquota zero, o legislador **precisou** determinar as formas de manejo da energia que são consideradas **mais essenciais**, utilizando-se de parâmetros jurídicos e racionais. Para tal, aplica a noção do mínimo existencial, em conjunto com o princípio da capacidade contributiva e da isonomia [III.B.], como ferramenta para aferir quais as formas de utilização da energia elétrica precisam ser mais, ou menos, oneradas.

25. O *mínimo existencial*, em suma, representa o recurso minimamente necessário para que o indivíduo sobreviva com dignidade e possa exercer a sua liberdade, e está intimamente atrelado à dignidade humana.¹⁶ **Em se tratando de energia elétrica, o respeito ao mínimo existencial é observado por meio da quantidade de quilowatts-hora mensais que o legislador julgou ser necessária à sobrevivência humana, de forma a proporcionar condições materiais mínimas à existência digna.**

26. Nesse sentido, ao legislador foi necessário dividir a tributação sobre a energia elétrica em dois diferentes tipos de consumo: (i) o necessário ao mínimo existencial humano, ou seja, o uso residencial até 150 kWh mensais e de produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 kWh; e (ii) a utilização após superado o mínimo existencial,

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 36.

caracterizado pelo uso residencial além dos 150 kWh mensais estabelecidos, assim como o uso industrial e das cooperativas produtoras rurais que utilizem mais de 500 kWh por mês.

27. Não se está a negar que a energia elétrica é importantíssima, independentemente de qual classe de consumidor e tipo de utilização esteja envolvida. Porém, considerando que se trata de um bem finito e escasso, foi necessário distinguir o que é mais essencial e, para que isso pudesse ser determinado, foi utilizado o conceito de mínimo existencial como referência.

28. Assim, o legislador entendeu que a utilização da energia elétrica pelo cidadão médio brasileiro, para o uso de eletrodomésticos e para a realização de atividades básicas, até o limite de 150 kWh mensais, merecia um tratamento especial, por meio da alíquota de 12%. Esse consumo se enquadra como necessário para atender ao mínimo existencial, sem o qual não haveria possibilidade de uma sobrevivência digna.

29. **No momento em que é ultrapassado o volume de 150 kWh mensais pelo consumidor residencial, compreendeu o legislador que não mais se estava a lidar com a mesma forma de tratamento do bem, já que satisfeitas as necessidades básicas do ser humano. Assim, é necessário que exista uma abordagem diferente aos consumidores residenciais que utilizam maiores quantidades de energia elétrica.**

30. Evidentemente os consumidores residenciais que utilizam mais de 150 kWh mensais também empregam a energia para satisfazer suas tarefas domésticas básicas, mas podem se dar ao luxo de usá-la para outros fins, que não se enquadram como estritamente necessários à honra e dignidade humana. Esses consumidores, se desejassem, poderiam reduzir o seu gasto de quilowatts-hora mensais, ao diminuir a utilização de aparelhos elétricos supérfluos, diferentemente de consumidores de baixas quantias de energia, que não conseguem poupá-la mais do que já o fazem, pois já a empregam cautelosamente.

31. O esforço feito pelo Estado na diferenciação das formas de consumo se dá justamente para atender ao princípio da seletividade, tendo em vista a realidade do consumo de energia elétrica em território nacional. **Com isso, considerando a comparação entre as classes de consumidores residenciais, a graduação da alíquota**

da energia elétrica para quantias superiores a 150 kWh por mês é, justamente, a materialização do princípio da seletividade em função da essencialidade.¹⁷

32. Paralelamente, a diferenciação entre consumo urbano e o empresarial também é ponto fundamental para entender a constitucionalidade da cobrança da alíquota diferenciada adotada pelo legislador. Novamente, retorna-se à questão do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana, que foi o parâmetro utilizado na elaboração da legislação que fixou as alíquotas para tributar o consumo de energia elétrica.

33. Sabe-se que as empresas são fundamentais para a economia, responsáveis por gerar empregos e riqueza, porém é necessário compreender que a forma com que essas tratam a eletricidade é diferente de como os consumidores residenciais o fazem. O consumo por empresas não está atrelado ao conceito do mínimo existencial e à dignidade humana e, ao se comparar o trato da eletricidade pelos entes negociais com o uso por consumidores residenciais, isso fica claro.

34. Excelências, como poderia considerar-se justo que um indivíduo que utiliza a energia elétrica para lavar roupas, realizar sua higiene pessoal, preparar seus alimentos e ligar as luzes de casa estivesse submetido às mesmas alíquotas que uma fábrica, que não utiliza o produto em questão para nenhum desses fins necessários para a dignidade humana?

35. Considerando o significado atribuído à palavra essencial pelo legislador, atrelada ao mínimo existencial, se mostraria absolutamente descabida a equiparação do uso residencial da energia elétrica ao empresarial, de forma que a alíquota fixada para o ICMS sobre o produto **deve** ser distinta para ambos.

36. Estaríamos diante de um verdadeiro absurdo, caso a alegação de suposta inconstitucionalidade levantada pela Recorrente fosse acolhida. Isso, porque o que se observaria nessa incorreta hipótese, na prática, seria a homogeneização de tratamento entre todas as classes de consumidores, as quais manejam e utilizam a energia elétrica de forma absolutamente diferente umas das outras.

¹⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. A Seletividade do ICMS e os Parâmetros Delineados pelo Direito Ambiental –Um Estudo de Caso do Setor de Energia Elétrica. **Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU**, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, maio/jun. 2015, p. 38-45.

37. Além disso, o legislador entendeu que as cooperativas rurais desempenham papel essencial para a manutenção do fornecimento de alimentos em território nacional e, assim, contribuem para que seja mantido o mínimo existencial da população brasileira. Dessa forma, aquelas que consomem até 500 kWh mensais de energia são contempladas com uma alíquota minorada.

38. Quanto às produtoras cooperativas rurais de maior porte, que consomem mais de 500 kWh mensais, reconhece-se que também desempenham papel importante no fornecimento de alimentos ao povo brasileiro. Porém, como se sabe, a cobrança minorada não pode estender-se a todos os contribuintes e, conforme será abordado no tópico correspondente [III.B.], distinguiu-se a cobrança por meio da capacidade contributiva - destinando a alíquota minorada a quem possui menor capacidade econômica.

39. Assim, a mesma lógica exposta para os consumidores residenciais se aplica perfeitamente às produtoras cooperativas rurais, mediante alíquotas graduais de acordo com o seu porte e a quantidade de consumo mensal.

40. Por tudo que aqui foi exposto, deve ser acolhida a justa e razoável orientação de que a seletividade em função da essencialidade é aplicada de forma adequada. A alíquota de 25% para os consumidores residenciais que utilizam mais de 150 kWh mensais e para empresas é plenamente constitucional. A alíquota majorada do ICMS é coerente com a seletividade elencada no art. 155, §2º, III, da CF/88, pois recai sobre a parte da população que pode diminuir o seu consumo de energia elétrica sem que isso interfira em sua dignidade e suas necessidades básicas.

III. B Do respeito aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária

41. O mero atendimento ao princípio da seletividade não é suficiente para constatar a constitucionalidade da lei. Como se verá, além de atender a esse princípio [III.A.], a Lei Estadual controvertida também precisa aplicar os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, de forma que deve ser reconhecido o pleno atendimento aos preceitos constitucionais por parte do Recorrido.

42. Cumpre lembrar que o princípio da isonomia tributária está positivado no art. 150, II, da CF/88,¹⁸ sendo uma derivação do princípio da isonomia geral, constante no artigo 5º do mesmo diploma. À luz do referido princípio, os entes federativos estão obrigados a tributar de maneira igual os cidadãos. Todavia, isso não significa o tratamento tributário homogêneo, pela lei, entre todas as pessoas; mas, sim, o **tratamento igual àquelas pessoas que se encontram em situação equivalente**, considerando a diversidade própria da sociedade.¹⁹

43. O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, está positivado no art. 145, § 1º, da CF/88,²⁰ sendo uma **decorrência lógica** do princípio da isonomia tributária. Em honra a esse preceito constitucional, cada pessoa deve contribuir para as despesas públicas conforme dispõe economicamente.²¹ Assim, a capacidade contributiva é forma que respeita a igualdade de todos em seu dever de pagar impostos e que, como coloca José Casalta Nabais, é o *"preço a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada"*.²²

44. De acordo com Rubens Gomes de Sousa, a capacidade contributiva "é a soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida, pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas".²³ De modo similar, Aliomar Baleeiro conceitua capacidade contributiva como "aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio".²⁴

¹⁸ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Art. 150** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) **II** - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

¹⁹ DIFFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 80.

²⁰ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Art. 145** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) **§ 2º** As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

²¹ Id.

²² NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Almedina, 1998, p. 186.

²³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 95.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 867.

45. Nessa seara, a CF/88 veda a tributação meramente proporcional – isto é, tributar com a mesma alíquota diferentes bases de cálculo –, e reverbera a graduação de alíquotas como fator determinante à tributação de indivíduos com disponibilidade econômica diferente, sendo norma constitucional cogente.²⁵ Isso, porque a utilização da proporcionalidade, clássico de institutos liberais, não condiz com as medidas socializantes esperadas do legislador que foram impostas pela CF/88.²⁶

46. Ora, se fosse admitida uma tributação meramente proporcional – com a mesma alíquota para todos os cidadãos –, **estar-se-ia limitando de maneira desproporcional a disponibilidade econômica** dos indivíduos. Afinal, na prática, sabe-se que quem deve 10% de R\$ 100.000,00 não é afetado da mesma maneira que aqueles que devem 10% de R\$ 2.000,00 – considerando os conceitos de capacidade contributiva já avaliados.

47. Todavia, no presente caso, o Estado considera a maior disponibilidade econômica dos seus cidadãos como um fator central: **o consumo**. Aquele que consome mais, dispõe de mais e, conseqüentemente, pode contribuir com mais; e aquele que consome menos, da mesma forma, dispõe de menos e pode contribuir com menos. Isso, porque o Estado considera as implicações de um consumo maior de energia elétrica que refletem a realidade econômica do contribuinte.

48. Assim, a tributação do ICMS é feita considerando o uso de quilowatts por hora utilizados pelo contribuinte. Aquele que usa até 150 kWh/mês tem a alíquota de ICMS menor, fixada em 12%. O Estado, de forma bastante embasada, considerou o uso em até 150 kWh para definir uma tributação que, em termos constitucionais, respeita perfeitamente o princípio da seletividade [III.A.] e da capacidade contributiva, tributando aqueles que usam a energia elétrica de forma moderada em alíquota menor.

49. Já nos casos em que o contribuinte usa mais de 150 kWh, a tributação foi fixada em 25%. Isto é, aqueles que consomem mais energia – que é um resultado direto da disponibilidade econômica – são mais tributados. Além do caráter extrafiscal [IV.],

²⁵ Ibid., p. 870.

²⁶ Ibid., p. 871.

a tributação diferenciada honra a capacidade contributiva ao exigir mais de quem claramente tem mais.

50. Além disso, quanto às pequenas produtoras cooperativas rurais, sabe-se que o legislador instituiu a alíquota minorada em 12% quando limitadas ao consumo de 500 kWh de energia mensais. Às cooperativas de maior porte, que consomem mais do que a baliza estabelecida, a capacidade contributiva se impôs novamente como critério de distinção. O raciocínio mantém-se o mesmo daquele desenvolvido até aqui: as cooperativas que possuem maior capacidade de arcar com o seu próprio consumo de energia, são oneradas sob a alíquota majorada.

51. Cumpre ressaltar que, embora a capacidade contributiva seja princípio fundamental que rege as limitações ao poder de tributar do Estado, não só a isso estão limitados os entes federativos na tributação. É facultada, inclusive, a tributação a fim de coibir práticas consideradas danosas pelo Estado, por meio da extrafiscalidade.

52. Nesse sentido, no presente caso, o Recorrido não está apenas considerando a capacidade contributiva do consumidor de energia elétrica, mas também o potencial dano que o seu consumo causaria à sua disponibilidade e ao meio ambiente, como se aprofundará adiante [IV.B.]. Isso, porque o dano a ser causado ao meio ambiente está diretamente ligado ao consumo de energia elétrica efetivado pelo cidadão. Assim sendo, a personalidade da consequência é trazida, pelo legislativo, também na tributação, a fim de que os custos com manutenção dos danos sejam mais suportados por quem foi mais responsável.

53. Afinal, não seria justo cobrar a mesma quantia, e ver todos arcarem de igual forma com os impactos de uma crise de energia elétrica ou de um desastre ambiental. O Estado considera, então, o potencial dano causado por cada contribuinte e, aliado à capacidade contributiva, tributa mais quem mais consome.

54. Ante o exposto, evidente que a tributação promovida pelo Estado (i) respeita os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária e, (ii) aliado a estes, prevê a personalização do dano causado pelo contribuinte ao meio ambiente, não se admitindo argumentos que remetam à inconstitucionalidade da Lei Estadual. Assim, deve esta Suprema Corte reconhecer a constitucionalidade da Lei Estadual e negar provimento ao presente Recurso Extraordinário.

IV. Da necessidade da tributação diferenciada

III.B. Dos efeitos extrafiscais

55. A Recorrente argumenta que a diferenciação das alíquotas só pode se dar em função da essencialidade dos produtos e justifica seu pedido de supressão da cobrança do ICMS sobre a energia elétrica. Todavia, além de desconsiderar todas as outras premissas constitucionais que norteiam a tributação dessa mercadoria, também deixa no esquecimento os efeitos extrafiscais que podem envolver as alíquotas incidentes sobre a energia elétrica – mercadoria de distribuição, geração e consumo extremamente complexos.

56. Os impostos, além de terem função arrecadatória e de financiamento de políticas públicas, também atuam em função extrafiscal, ou seja, auxiliando na concretização de objetivos e balizamentos necessários ao convívio em sociedade. A extrafiscalidade se dá, em essência, quando a tributação busca efetivar fins econômicos e sociais descritos pela própria CF/88.²⁷

57. Nesse sentido, a tributação deve ser entendida não somente como atividade de arrecadação e de custeio de políticas do Estado, mas também como meio de defesa dos direitos e interesses da sociedade. Aliomar Baleeiro ensina que, ao legislador tributário é reconhecida a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, quando visa a concretizar esses interesses comuns.²⁸

58. No presente caso, de acordo com sua competência e discricionariedade, o Estado aplica a extrafiscalidade por meio da graduação de alíquotas, como método de controlar os prejuízos do consumo exagerado da energia elétrica.²⁹ **A alíquota de 25% do ICMS – destinada àqueles que consomem além do essencial à sobrevivência – tem por fim induzir o contribuinte ao uso mais racional da energia, evitando desperdícios que possam acarretar a indisponibilidade do bem.**

²⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 46.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 233-234.

²⁹ CASTELLO, op. cit., p. 39.

59. Fundamental recordar que a energia elétrica é um produto extremamente peculiar em relação às outras mercadorias tributadas pelo ICMS e, apenas por isso, é onerada com uma alíquota diferenciada. Evidente que, se a análise fosse limitada somente à importância dos produtos, esta mercadoria seria digna de uma alíquota minorada do tributo – qualquer diagnóstico razoável da realidade reconhece sua indispensabilidade na sociedade moderna.

60. Ocorre que, antes de ser um bem essencial, a energia elétrica é um bem finito³⁰ que, caso não seja devidamente preservado pelo Poder Público e pelos particulares, pode ter sua disponibilidade comprometida. **Assim, justamente pela importância do produto, aliada à sua escassez, o Estado necessita atuar por meio da tributação extrafiscal, a fim de garantir o pleno acesso às futuras gerações.**

61. A pretendida supressão da cobrança de ICMS sobre toda a demanda de energia elétrica no Estado é profundamente inconsequente, e o consumo descontrolado advindo de tal mudança seria causador de danos ambientais incalculáveis e irreversíveis. O uso imoderado desse recurso, especialmente no setor empresarial, é o que tem sido responsável por sobrecarregar o sistema e coloca em risco o acesso da sociedade ao bem.³¹

62. Segundo Roberto D'Araújo, o atual cenário do consumo de energia do Brasil é a porta de entrada para o início de um processo de racionamento no país, que pode levar a apagões já a partir do final de 2021.³² A consultoria Thymus Branding, nessa mesma linha, constatou que o Brasil opera no limite de sua capacidade, e que bastaria um leve crescimento na demanda para provocar um blecaute nacional e, inevitavelmente, um pesado aumento no preço suportado pelo consumidor.³³

³⁰ TUSHWOL, Maurício. **Vinte anos depois, Brasil corre risco de um novo racionamento de energia.** CartaCapital, Rio de Janeiro. 27/05/2021. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/sustentabilidade/vinte-anos-depois-brasil-corre-risco-de-um-novo-rationamento-de-energia/>>. Acesso em 15/08/2021.

³¹ VENTURA, Manoel; ROSA, Bruno; SORIMA NETO, João. **Sistema no limite eleva risco de apagão, governo fará racionamento em órgãos públicos.** O Globo, Rio de Janeiro, 26/08/2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/sistema-no-limite-eleva-risco-de-apagao/25171150>>. Acesso em 30/08/2021.

³² Id.

³³ Id.

63. **Fica evidente que a tributação da energia elétrica, da forma como se dá, é fundamental para coibir o uso indiscriminado e a consequente indisponibilidade do bem. Apenas com uma tributação que desestimula determinados comportamentos dos contribuintes o Estado pode garantir a preservação do recurso e a plena aquisição a todos os consumidores.**

64. Ademais, se a situação do acesso à energia elétrica ainda é alarmante, mesmo com a atual cobrança no importe de 25%, faz-se completamente impensável um cenário de redução da alíquotasobre o bem - sobretudo uma redução do tributo à alíquota zero. O pleito da Recorrente encontra-seem total descompasso com a realidade fática da geração e com o consumo de energia no Brasil.

65. Portanto, conforme demonstrado, a diferenciação das alíquotas é imperiosa para o manejo da energia elétrica no Estado, uma vez que se trata de um bem essencial e escasso, que precisa ser preservado por meio dos efeitos extrafiscais inerentes à tributação. É inegável a constitucionalidade da tributação fixada pelo Estado, que apenas trata de assegurar um consumo mais consciente e solidário da energia elétrica, fazendo valer seu papel interventor.

III.C. Do princípio da Defesa do Meio Ambiente

66. A observância das questões ecológicas que envolvem a energia elétrica, por meio da tributaçãoextrafiscal, não decorre de mera faculdade do legislador acerca do tema, mas de sua obrigação em dignificar e respeitar uma premissa constitucional: o princípio de defesa do meio ambiente.³⁴ Esse compromisso é positivado nos arts. 170, VI; 225; 23, VI e VII e 24, VI e VII, da CF/88.

67. Ricardo Lobo Torres explica que o direito ao meio ambiente sadio é garantia fundamental de todo cidadão e está instituída ao Poder Público a obrigação de preservá-lo.³⁵ O autor relata que esse dever de proteção é elementar e tem natureza

³⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Descompasso entre as políticas ambiental e tributária**. Consultor Jurídico, 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria>>. Acesso em 31/08/2021.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental**. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 24.

indiscutivelmente constitucional, inclusive nos países que – ao contrário do Brasil – não explicitam esse compromisso em suas legislações.³⁶

68. Assim, além da capacidade contributiva e da isonomia, a tributação somente se faz plenamente constitucional quando respeita também as premissas e as obrigações ambientais contidas na CF/88. Nesse caminho, uma vez que a redução de alíquota proposta pela Recorrente colidiria frontalmente com o princípio de defesa do meio ambiente, faz-se forçosa a atuação do Poder Judiciário na sua proteção.

69. Robert Alexy ensina que, quando há um choque entre duas premissas constitucionais, deve-se atuar de forma conciliatória a não desonrar algum dos preceitos.³⁷ O autor explica que essas colisões precisam ser resolvidas por meio de uma solução ponderada, ou seja, avaliando-se o caso concreto e adotando a resolução mais constitucional possível, sem transgredir nenhuma garantia fundamental dos cidadãos.³⁸

70. Tendo isso em vista, a Lei Estadual instituiu a alíquota de 25% sobre a energia elétrica quando ultrapassados os limites essenciais de consumo definidos, obstando o desperdício desse recurso natural e cooperando na preservação do meio ambiente. O consumo desenfreado de energia elétrica não causa apenas a futura indisponibilidade do bem para o consumo, mas devasta o meio ambiente e os recursos naturais envolvidos na geração dessa mercadoria.

71. A atuação estatal sobre esse desperdício precisa ser rigorosa, e a tributação diferenciada é uma ferramenta decisiva nesse controle. Se toda demanda de energia elétrica fosse contemplada com a alíquota zero, como pretende a Recorrente, o Estado permitiria um consumo imoderado do recurso e desonraria sua obrigação constitucional para com o meio ambiente, incorrendo em inconstitucionalidade.

³⁶ Id.

³⁷ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 115.

³⁸ Ibid., p.112-113.

72. **Os valores das alíquotas fixadas são, portanto, resultado direto de uma conciliação entre necessidades e garantias fundamentais que precisa ser promovida pelo Estado. Somente é possível honrar a essencialidade da energia elétrica quando se compreende a peculiaridade do produto e a conjuntura socioambiental que a envolve.**

73. Assim, fica evidente que o pleito da Recorrente é demasiadamente limitativo e desconsiderado o contexto que circunda a tributação de um produto como a energia elétrica. No caso em tela, o Poder Judiciário deve atentar a todas as obrigações constitucionais envolvidas nessa arrecadação e reconhecer a legalidade da tributação promovida pelo Estado, o qual agiu corretamente em seu papel conciliatório.

74. Por todo o exposto, a pretendida redução nas alíquotas do ICMS sobre a energia é plenamente inconsequente e não apresenta quaisquer condições de prosperar, tanto pelos prejuízos à natureza que adviriam de um consumo desenfreado, quanto pela iminente inconstitucionalidade que decorreria do eventual provimento do pedido.

IV. Do impacto da alíquota nas contas do Estado

75. Juntamente às análises acima discorridas, é necessário avaliar o impacto econômico que uma hipotética redução da alíquota acarretaria. A decisão dessa controvérsia precisa considerar que, em caso de provimento do pedido, a oneração dos cofres públicos é efeito direto e inevitável, dada a discrepância entre os valores da cobrança atual e da cobrança pretendida pela Recorrente.

76. Caso provido o presente Recurso – o que não se espera, diante do exposto –, o Estado não apenas será tolhido da consecução e da proteção de princípios constitucionais, mas também será compelido a remanejar toda a sua sistemática arrecadatória. Além disso, ficará incumbido de ressarcir àqueles que lhe demandarem, insurgindo em inestimável impacto econômico aos cofres públicos.

77. Frisa-se que o interesse não é só em defesa do Estado, Recorrido da presente controvérsia. Sendo provido, o tema será vinculante a todos os entes tributantes do Brasil, os quais deixariam de arrecadar o ICMS sobre seu produto mais rentável,

acarretando a redução da sua disponibilidade econômica e uma potencial crise do serviço público em todo o país.

78. Nesse contexto, fundamental examinar os dados do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais, documento gráfico divulgado anualmente pelo Ministério da Economia.³⁹ O levantamento constatou que, no ano de 2020, o ICMS foi responsável por 84,9% da arrecadação dos estados brasileiros – realizando-se uma média entre todos eles.

79. Em alguns estados do nordeste – como Ceará, Pernambuco e Sergipe – o boletim constata uma representação média acima de 90% do ICMS na arrecadação anual.⁴⁰ Em outros termos: para essas Unidades Federativas, seria mais vantajoso deixar de recolher todos os outros tributos do que perder 10% de sua arrecadação de ICMS.

80. Para melhor ilustrar a dimensão do tributo na esfera estadual: no Estado de São Paulo, para atingir o valor arrecadado com o ICMS em 2020 (149 bilhões de reais), são necessários nove anos de arrecadação de todos os outros impostos e taxas estaduais.⁴¹ Nesse estado, inclusive, a arrecadação do ICMS cresceu mais de 50% apenas nos últimos dez anos.⁴²

81. Especificamente sobre a energia elétrica, traz-se à baila o exemplo do estado de Santa Catarina, no qual o recolhimento de ICMS sobre o bem, sozinho, representa aproximadamente R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) mensais,⁴³ isto é, cerca de R\$ 3.600.000.000,00 (três bilhões e seiscentos milhões de reais) por ano, que são destinados a serviços fundamentais à população.

82. **Fica evidenciado que a alíquota gradual do ICMS, como é fixada atualmente, não só é inconstitucional, como também é necessária.** A drástica diminuição da maior alíquota

³⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**. Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>. Acesso em 08/09/21.

⁴⁰ Id.

⁴¹ Id.

⁴² Id.

⁴³ BRASIL. Governo de Santa Catarina. Centro Administrativo do Governo. **PGE atua para impedir redução demais de 30% na arrecadação de ICMS sobre energia elétrica de SC**. Florianópolis, 2021. Disponível em:

<<https://www.sc.gov.br/noticias/temas/pge-atua-para-impedir-reducao-de-mais-de-30-na-arrecadacao-de-icms-sobre-energia-eletrica-de-sc>>. Acesso em 04/08/21.

do principal imposto estatal, ou pior, a irracional hipótese de zerá-la, causaria transtornos incalculáveis ao Fisco e à saúde financeira do estado.

83. É fundamental compreender que a oneração dos cofres estaduais não diz respeito apenas às finanças do Ente público, mas à dignidade das pessoas que dependem de recursos governamentais para a concretização de seus direitos básicos. Entre as incumbências do Ente estadual estão as obrigações mais nobres e primordiais para a vida e a dignidade humana: saúde, educação e segurança pública.

É evidente que não se trata de mero auferimento de receita para abastecer o Erário público, mas de arrecadação para cumprir com as obrigações estatais, que, inclusive, permitem que a empresa recorrente – e tantas outras – possa continuar existindo.

Nesse sentido, o princípio da supremacia do interesse público se configura como basilar ao nosso sistema democrático e deve ser defendido. Ele é um *mandamento nuclear do sistema jurídico constitucional moderno*,⁴⁴ e é por meio dele que o Estado Social pode defender e manter os serviços necessários aos cidadãos, pertencentes ao Estado, possuindo preferência em relação a interesses estritamente particulares.⁴⁵

84. Na clássica obra norte-americana *'The Cost of Rights – Why liberty depend on Taxes'*, de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, os autores demonstram que os direitos não têm condições de serem protegidos sem apoio e fundos públicos⁴⁶ e que, em verdade, apenas existem quando se podem denotar seus custos orçamentários.⁴⁷ Indo além, ensinam que as liberdades individuais de nada valem – e em hipótese alguma se concretizam – se o encarregado não possuir recursos para efetivá-las.⁴⁸

85. É função da Suprema Corte, como guardiã da CF/88, prezar pela valorização do interesse público e pela manutenção do direito dos cidadãos brasileiros em receber serviços públicos de qualidade. Desse modo, configurar-se-ia plenamente irrazoável e inconstitucional que esta C. Corte não levasse em consideração o amplo impacto que uma hipotética supressão da alíquota acarretaria.

⁴⁴ HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público**. Belo Horizonte: Revista Fórum, 2011, p. 144.

⁴⁵ Id.

⁴⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights - Why Liberty Depends on Taxes**. New York and London: W. M. Norton, 1999, p. 15.

⁴⁷ Ibid., p. 19.

⁴⁸ Ibid., p. 20.

86. Por todo o exposto, fica evidente que o pedido da Recorrente deriva de total desconhecimento acerca da arrecadação estatal e sua influência na manutenção de serviços públicos essenciais. Como demonstrado, seu acolhimento ameaçaria a concretização de direitos e garantias fundamentais da população do Estado e, assim, por mais esse fator, deve ser totalmente desprovido por esta Corte.

V. Da necessária modulação de efeitos

87. Caso se entenda pelo provimento do Recurso contraditado, a despeito de toda fundamentação trazida, o que se admite apenas a título argumentativo, é imperioso que sejam modulados os efeitos dessa eventual decisão desfavorável. Conforme se demonstrará, os requisitos para a modulação estão integralmente preenchidos no caso em tela.

88. O Código de Processo Civil ("CPC/15"), em seu artigo 927, § 3º, prevê a modulação de efeitos da decisão em favor do "interesse social". No mesmo sentido, o art. 27 da Lei 9.868/9949 positivou o mesmo entendimento ao determinar que, "havendo razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o STF restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado".

89. Considerando o enunciado legal, em suma, para que seja modulada uma decisão por este E. STF, é necessário que esteja presente um dos requisitos: de **excepcional** interesse social, ou razões de segurança jurídica⁵⁰. No caso, como se mostrará, ambos os requisitos são preenchidos; e ambos permitem eventual modulação dos efeitos caso o entendimento desta Corte seja em desfavor do Fisco.

90. Em primeiro lugar, fica evidente que a presente lide é de excepcional interesse público, considerando o grande volume arrecadatário envolvido e o consequente impacto que a supressão da alíquota causaria, acarretando transtornos ao exercício

⁴⁹ Lei nº 9.868/1999. **Art. 27** Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁵⁰ De acordo com os dispositivos citados no parágrafo anterior e entendimento reverberado pelo STF (A saber: RCL nº 32.220 ED, DJE 02/09/2019; AR nº 2.621 AgR-ED, DJE 10/11/2020; ARE nº 728.047-AgR-ED, DJE06/03/2014; ARE nº 760.524-AgR-ED, DJE 26/11/2013).

da atividade estatal. Em segundo lugar, eventual julgamento contrário ao entendimento do Fisco fere a segurança jurídica de atuação legislativa e tributária do Estado, que tributou conforme aqui controvertido sem haver direito que o impeça.

91. Conforme exposto anteriormente [V.], ficou comprovado o impacto econômico que uma decisão contrária ao Fisco acarretaria, uma vez que teria de remanejar toda sua tributação e deixar de contar com expressivos valores auferidos anualmente com o ICMS da energia elétrica. Logicamente, um eventual provimento do Recurso, sem que sejam modulados os efeitos da decisão, acarretaria uma onda de ações visando à repetição de indébito, de modo que o Estado ainda precisaria reaver aos contribuintes os valores pagos, culminando em incalculável prejuízo aos cofres públicos.

92. A saúde financeira do Estado envolve o subsídio de diversos serviços essenciais e é, naturalmente, matéria de relevância pública. Não há como negar o excepcional interesse social na demanda, na manutenção da atividade estatal, visto que toda a população do Estado usufrui dos serviços por ele prestados. A resolução, ainda que contrária ao Fisco, precisa ser prudente e ponderada, e não pode permitir que se desonre o compromisso social do Estado para com a população.

93. De igual modo, os efeitos devem ser modulados em razão da proteção da segurança jurídica do Estado. Numa sistemática de precedentes obrigatórios que vinculam a atuação dos cidadãos conforme entendimento proferido por determinada Corte, as decisões assim proferidas podem ser entendidas como fonte primária do Direito.⁵¹ A vinculação obrigatória do entendimento vinculante tem, de certo modo, a mesma força da lei.

94. Já que, pela força institucional que tem, o precedente vinculante gera efeitos *erga omnes* imediatamente insuperáveis, deve-se entender que a sua prolação é **constitutiva de novo direito** que, até então, não fazia parte do ordenamento. É por isso que o STF, sabidamente, em casos que profere precedente vinculante que inaugura determinado entendimento - como quando contraria a jurisprudência existente até o momento, modula os seus efeitos para que a sua aplicação se dê *ex tunc*. Afinal, se o precedente vinculante pode ser fonte primária de direito, não se admite exigir

⁵¹ ZACCARIA, Giuseppe. **La Giurisprudenza Come Fonte di Diritto: Un'evoluzione Storica e Teorica**. Napoli: Editoriale Scientifica, 2007, p. 7-21.

que os indivíduos o sigam antes de sua prolação, dada a segurança jurídica do ordenamento que assegura a autodeterminação de seus cidadãos e institutos.

Em decisão recente, proferida por esta Corte nos EDcl no RE 574.706 em 12/8/2021, o Plenário decidiu pela modulação dos efeitos do entendimento vinculante que determinara a exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Em razão da segurança jurídica que baliza as ações da Fazenda, que projetara a sua atuação fiscal de acordo com entendimento anteriormente consolidado da jurisprudência no STJ, a Suprema Corte modulou os efeitos do precedente vinculante para que a produção de seus efeitos se desse apenas após a prolação do mérito do precedente, em 2017. No presente caso, o Estado instituiu as alíquotas conforme aqui discutidas, porque o panorama constitucional permitia. Como já visto, a CF/88 permite a tributação gradual [III.B.] e a extrafiscalidade como inibidor de condutas [IV.A.], tendo o Estado efetuado a tributação dentro da legalidade e da discricionariedade permitida, com embasamento na jurisprudência pacífica do STJ [II.B.]. Até o momento, não há que se falar em qualquer dispositivo ou determinação normativa que proíba a tributação majorada da energia elétrica, sendo entendimento do Estado, inclusive, seu dever de assim fazer em razão do direito ao meio ambiente que deve resguardar [IV.B.]

95. Dessa forma, agiu o Estado em perfeita harmonia com o ordenamento brasileiro e projetou a sua política fiscal dentro dos ganhos e das punições a serem efetivados pela fixação de alíquotas graduais sobre o consumo de energia elétrica. Eventual prolação de precedente vinculante contrário à tributação como feita pelo Estado, se aplicado retroativamente, fere a sua segurança jurídica, pois não há como exigir que tivesse atuado em conformidade com entendimento que **não existia e não o vinculava**.

96. Pelo exposto, no remoto caso de determinação de redução do valor da alíquota sobre a energia elétrica, necessária a modulação de efeitos, nos termos do art. 927, § 3º, para que seus efeitos sejam aplicados apenas de maneira prospectiva, com vistas a diminuir o impacto econômico da minoração da alíquota, e a impedir que o Recorrido adentre em um perigoso e interminável estado de recessão e assegure a sua segurança jurídica.

VI. Conclusão

97. Diante de todo o exposto, evidencia-se que não há outra possibilidade razoável para o desfecho deste julgamento, senão pelo acolhimento da argumentação levantada pelo Estado. Isso infere-se analisando o litígio por qualquer um dos os ângulos expostos: pela aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade [III.A.], do princípio da capacidade contributiva, do princípio da isonomia [III.B.], pelos efeitos extrafiscais da alíquota diferenciada [IV.A.], pelo princípio da defesa do meio ambiente [IV.B.] e, por fim, pelo impacto incalculável que eventual diminuição das alíquotas causaria nas contas públicas [V.].

98. Todos os pontos apresentados pelo Recorrido na presente peça são sólidos e demonstram a plena constitucionalidade da aplicação das alíquotas seletivas ao se tratar de energia elétrica. Quando em conjunto, os argumentos apresentados apontam para a mesma direção: a da legitimidade e da assertividade na escolha do legislador em diferenciar o valor das alíquotas para cada tipo de consumo da energia elétrica, recurso extremamente essencial, que precisa ser preservado.

99. Ficou evidente que a alíquota seletiva para o ICMS não apenas é constitucional e justa, como é necessária para a manutenção do aparato estatal e a prestação de serviços públicos de qualidade para a população. Por meio da fixação da alíquota de 12% para consumidores residenciais que utilizem até 150 kWh/mês, bem como para cooperativas rurais que consumam até 500 kWh/mês, que o Estado atende aos preceitos da essencialidade em função da seletividade e garante que seja respeitado o princípio da capacidade contributiva, onerando de forma menos gravosa aqueles com menos condições financeiras.

100. Paralelamente, por meio da alíquota instituída de 25%, o Estado ainda consegue garantir o pleno respeito ao princípio constitucional de defesa do meio ambiente. Por conseguinte, assegura a preservação e a disponibilidade do bem às futuras gerações.

101. **Reitera-se que o desprovemento do recurso irá corroborar a manutenção da plena separação dos poderes, que é basilar do ordenamento jurídico nacional e deve ser honrada em um Estado Democrático de Direito. É fundamental que o Judiciário não intervenha na fixação da alíquota, preservando a legitimidade democrática conferida aos legisladores por meio do voto popular.**

102. Assim, em consonância com todos os princípios constitucionais expostos, bem como com toda a fundamentação e justificativa prática acerca da utilização da alíquota seletiva, deve ser inteiramente desprovido o Recurso da Recorrente, o qual foi, ponto a ponto, rebatido na presente peça, não havendo razão constitucional que o sustente.

VII. Dos Pedidos

Do exposto, requer o Estado:

- a) seja **TOTALMENTE DESPROVIDO** o Recurso Extraordinário interposto pela Recorrente, mantendo-se as alíquotas graduais no patamar que atualmente se encontram, de forma a respeitar a seletividade em função da essencialidade atribuída à energia elétrica;
- b) na remota hipótese de provimento do recurso, seja provido em parte, para que a alíquota seja fixada em, no mínimo, 18%, alíquota geral adotada pelo Estado, à vista de não onerar e comprometer completamente o orçamento público estadual;
- c) no caso de provimento do Recurso, seja determinada a necessária modulação dos efeitos da decisão, para que esta apresente efeitos exclusivamente para o futuro.

Termos em que pede deferimento.

Local, data.

OAB XXX.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos Princípios. **Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 16.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8^o ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**. Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

BRASIL. Governo de Santa Catarina. Centro Administrativo do Governo. **PGE atua para impedir redução de mais de 30% na arrecadação de ICMS sobre energia elétrica de SC**. Florianópolis, 2021. Disponível em: <<https://www.sc.gov.br/noticias/temas/pge-atua-para-impedir-reducao-de-mais-de-30-na-arrecadacao-de-icms-sobre-energia-eletrica-de-sc>>.

BRASIL. **Lei nº 9.868/1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>.

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

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo e DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**, 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CONNOR, Nick. **O que é Quilowatt-hora (unidade kWh) – Unidade de energia – Definição**. Disponível em: <<https://www.thermal-engineering.org/pt-br/o-que-e-quilowatt-hora-unidade-kwh-unidade-de-energia-definicao/>>.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, nº 28, p. 135-155, 2011.

DIFFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRAZ, Roberto. **Tributação ambiental orientada - possibilidades no Brasil**. 8^o Congresso Internacional de Direito Ambiental. Disponível em: <<http://www.planetaverde.org/teses/663-678.pdf>>.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público**. Belo Horizonte: Revista Fórum, 2011.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights - Why Liberty Depends on Taxes**. New York and London: W. M. Norton, 1999.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Almedina, 1998.

SOUZA, José Alves de. **O Princípio da separação de poderes/funções na Constituição de 1.988** Disponível em: <https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/39002/o-principio-daseparacao-de-poderes-funcoes-na-constituicao-de-1-988>.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária. ed. Póstuma**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Heleno Taveira. **Descompasso entre as políticas ambiental e tributária**. Consultor Jurídico, 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria>>.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental**. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005

TUSHWOL, Maurício. **Vinte anos depois, Brasil corre risco de um novo racionamento de energia**. CartaCapital, Rio de Janeiro. 27 de mai. De 2021. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/sustentabilidade/vinte-anos-depois-brasil-corre-risco-de-um-novo- racionamento-de-energia/>>.

VENTURA, Manoel; ROSA, Bruno; SORIMA NETO, João. **Sistema no limite eleva risco de apagão, e governo fará racionamento em órgãos públicos**. O Globo, Rio de Janeiro, 26/08/2021. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/sistema-no-limite-eleva-risco-de-apagao-governo-fara- racionamento-em-orgaos-publicos-25171150>>.

ZACCARIA, Giuseppe. **La Giurisprudenza come fonte di diritto - Un'evoluzione storica e teorica**. Napoli: Editoriale Scientifica, 2007.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 520

FAZENDA

Aline Diatczuk de Almeida Dias

Astrid Lydia Kather Gabriel

Cristiano Taverni Alves de Lima

Eduarda Conceição Scheffer

Gabriel Alexandre Silva da Silva

João Carlos Moretto

Maria Eduarda Leite de Oliveira

Thayná Strapasson

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº X

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA

RECORRIDO: ESTADO X – FAZENDA ESTADUAL

Excelentíssimos Ministros e Ministras desta Corte Suprema, nas próximas linhas traremos ao conhecimento de Vossas Excelências os principais fatos e fundamentos de direito fundamentos que motivam o não provimento do Recurso Extraordinário apresentado pela Recorrente.

1 DA SÍNTESE FÁTICA

Trata-se na origem de medida judicial ajuizada por SOUTO BORGES LTDA, ora Recorrente. O pleito questiona a constitucionalidade da legislação estadual a qual prevê a alíquota Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) de 25% incidente sobre a comercialização da energia elétrica.

Em seus fundamentos a Recorrente alega que a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços é a única justificativa constitucionalmente aceita para que ocorra aplicação de alíquotas diferentes, e, ao considerar a mercadoria energia elétrica como um bem essencial, a sua respectiva alíquota de ICMS deveria ser zerada ou, ao menos, reduzida para 7% ao se equivaler a mercadoria especialmente útil.

No entanto, foi prolatada sentença julgando improcedente a demanda, cujo teor foi confirmado pelo Egrégio Tribunal de Justiça. Foi asseverado o entendimento de que a Lei do Estado X não viola a técnica da seletividade tributária. Ou seja, a alíquota de ICMS de 25% sobre a comercialização de energia elétrica fixada pelo ente tributante, não viola o texto constitucional.

Desta forma, vale ressaltar que a atual legislação vigente do Estado X prevê a alíquota diferenciada de 12% quando referir-se a consumidores residenciais com

consumo até a faixa de 150 Kwh e para as produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh. Em outras palavras, a legislação estabelece a graduação de alíquotas de ICMS quanto às classes de consumidores de energia elétrica.

Irresignada com a decisão proferida, a Recorrente interpôs o presente Recurso Extraordinário alegando a inconstitucionalidade da legislação estadual. Contudo, conforme será demonstrado nas próximas linhas o Recurso não merece provimento.

2 DAS RAZÕES QUE LEVAM À IMPROCEDÊNCIA DO RECURSO

1.1. Do Caráter Facultativo da Seletividade no ICMS

No caso dos autos, a Recorrente visa reduzir alíquota de ICMS sobre as operações de comercialização de energia elétrica, de 25% para a alíquota zerada ou, ainda, estar submetida à alíquota de 7%, sob o argumento de que por se tratar de um serviço de caráter essencial deve ser fixada neste patamar em respeito à técnica da seletividade, presente em art. 155, §2º, III, da Constituição Federal, o qual supostamente detém uma determinação aos Estados-membros.

No entanto, o texto constitucional em dois momentos consagra sobre a seletividade: (i) quando ao disciplinar a competência da União para instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, determina no inc. I, §3º do art. 153 da CRFB/88, este *deverá* ser seletivo frente a essencialidade do bem; e (ii) quando ao tratar do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, determina no inc. III, §2º do art. 155 da CRFB/88, que o ICMS *poderá* ser seletivo, com a exposição da facultatividade da sua aplicação, senão vejamos:

“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." (destacou-se).

Deste modo, no processo da elaboração do texto constitucional, o constituinte não inseriu expressões de modo aleatório. Isto é, diferentemente do IPI, o ICMS *poderá* ser seletivo, de modo literal não há obrigatoriedade, mas sim a faculdade do legislador em fixar alíquotas seletivas.

Nesta perspectiva, o Professor Leandro Paulsen assevera que "[...] a técnica da seletividade constitui uma faculdade em se tratando de ICMS"¹ e ainda ressalta a diferenciação entre a adoção da seletividade no IPI e no ICMS ao dispor que "*relativamente ao ICMS, a Constituição autoriza a seletividade. Já para o IPI, é imperativa, determinando que seja seletivo em função da essencialidade do produto, conforme se vê do art. 153, § 3º, I, da CF*"².

Consoante ao entendimento, acertadamente o ilustre Professor Hugo de Brito Machado³ destaca que a Constituição Federal apenas admite a seletividade no ICMS, sem fazer qualquer determinação:

O Constituinte de 1988 admitiu tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Há quem afirme que as alíquotas do ICMS serão seletivas, mas não é bem assim. **A Constituição não determina sejam seletivas. Apenas admite.** (destacou-se).

Assim, houve a intenção do constituinte em conferir tratamento diferenciado à tributação do ICMS. Se tivesse desejado impor a seletividade ao legislador ordinário estadual para a fixação da alíquota do ICMS, o teria feito expressamente, como de fato o fez ao impor limites para tanto no caso do IPI.

Conforme a seguir exposto, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais de Justiça Estaduais são firmes ao entender que o critério da seletividade não é de observância obrigatória no ICMS:

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 4ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002, p. 260.

² *op. cit.*, p. 298.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos Fundamentais do ICMS, 2ª ed., Dialética, 1999, n. 6.3.1, p. 97.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. ALÍQUOTA. SELETIVIDADE CONFORME ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. WRIT CONTRA LEI EM TESE. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. 1. Hipótese em que a recorrente impetrou Mandado de Segurança preventivo contra a exigência de ICMS sobre serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Argumenta que a alíquota fixada em 29% pela legislação goiana viola o Princípio da Seletividade, de fundo constitucional, conforme a essencialidade da mercadoria e do serviço. [...] 7. **A Constituição Federal dispõe que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que "será seletivo, em função da essencialidade do produto" (art. 153, § 3º, I, da CF – grifei). 8. Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão "poderá ser seletivo". No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão "deverá ser seletivo", reservada apenas ao IPI. 9. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos. [...]** 13. Recurso Ordinário não provido

(STJ - RMS: 28227 GO 2008/0239493-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 24/03/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: 20090420 --> DJe 20/04/2009) (destacou-se).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. ALÍQUOTA. SELETIVIDADE CONFORME ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA.

1. Hipótese em que a empresa impetrou Mandado de Segurança para afastar a alíquota de ICMS (25%) incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação. Argumentou que a cobrança ofende o Princípio da Seletividade segundo a Essencialidade do Bem, de modo que deve ser aplicada a alíquota geral inferior (18%).

2. A Segunda Turma, em recente julgado (RMS 28.227/GO, j. 24.3.2009, DJe 17.4.2009), decidiu que o writ não se presta a aferir suposta ofensa ao Princípio da Seletividade - no que se refere à alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações - , se o impetrante não demonstra peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional.

3. Embora inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada.

4. Agravo Regimental não provido"

(AgRg no RMS n. 26832, Min. Herman Benjamin) (destacou-se).

TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - SELETIVIDADE "A Segunda Turma, em recente julgado (RMS 28.227/GO, j. 24.3.2009, DJe 17.4.2009), decidiu que o writ não se presta a aferir suposta ofensa ao Princípio da Seletividade - no que se refere à alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações -, se o impetrante não demonstra peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional" (AgRg no RMS n. 26832, Min. Herman Benjamin). **De outro vértice, o critério da seletividade não é de observância obrigatória, conforme se depreende da análise do texto constitucional (CF, art. 155, § 2º, I). A facultatividade da aplicação do referido critério permite afirmar ser absolutamente razoável a adoção da seletividade por categoria de consumidor, mormente se considerado que as empresas têm a possibilidade de repassar os custos despendidos com o recolhimento do ICMS.** (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2009.024277-7, da Capital, rel. Luiz César Medeiros, Terceira Câmara de Direito Público, j. 30-03-2010) (destacou-se).

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. **ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. CARÁTER FACULTATIVO. GRAU DE ESSENCIALIDADE DO PRODUTO OU SERVIÇO. DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ALÍQUOTA DE 27%. ARTIGO 14 DA LEI ESTADUAL 11.580/96. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA POR ESTE TRIBUNAL.** PEDIDO ALTERNATIVO DE HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. REJEIÇÃO. SEGUIMENTO NEGADO. ART. 557, CAPUT, DO CPC.

(TJ-PR - APL: 15331425 PR 1533142-5 (Acórdão), Relator: Ruy Cunha Sobrinho, Data de Julgamento: 05/07/2016, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 1843 18/07/2016) (destacou-se).

Ademais, ressalta-se que a utilização do critério de comparação se torna obrigatória somente quando ocorre a aplicação da seletividade. Assim, o método de comparação não é invocado quando a técnica de seletividade no ICMS não é aplicada.

De modo subsidiário, na eventual hipótese desta C. Corte entender pela aplicação da técnica da seletividade, vale ressaltar que a legislação do Estado Recorrido exerceu a faculdade da seletividade, pois foram adotadas a graduação de alíquotas na incidência do ICMS. Verifica-se o índice de 18% como alíquota geral, sendo o índice de 7% de alíquota mínima e 25% como alíquota máxima. Ainda, a

legislação devidamente prevê a alíquota de 12% sobre o consumo até 150 Kwh residencial e 500 Kwh para as produtoras cooperativas rurais. Portanto, reiteradamente, não houve inconstitucionalidade na fixação da alíquota de 25% de ICMS sobre a comercialização de energia elétrica.

Em outras palavras, a alíquota majorada de 25%, incidente sobre a energia elétrica não viola a técnica da seletividade, ao portar uma aplicação facultativa ao ente tributante e, ainda, não há que se discutir sobre a ausência de adoção pelo legislador, pois, como visto, a faculdade foi exercida, uma vez que foram adotadas alíquotas diferentes para a incidência do ICMS.

Portanto, conforme se compreende pelas jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Estaduais, bem como se verifica da doutrina, é certo o entendimento de que o critério da seletividade no ICMS não porta de aplicabilidade obrigatória, se tratando, portanto, apenas de uma admissão facultada ao legislador estadual. No mais, ainda que esta C. Corte entenda em sentido contrário, ressalta-se que a legislação do Estado Recorrido exerceu a faculdade da seletividade. Assim, conclui-se que não houve qualquer inconstitucionalidade no critério de fixação de alíquota de ICMS sobre energia elétrica.

1.2. Da Apuração da Essencialidade da Energia Elétrica

Em consideração ao exposto, espera-se que tenha sido demonstrada a impossibilidade jurídica do pedido da Recorrente, dado o caráter facultativo da seletividade do ICMS. Todavia, na eventualidade desta C. Corte entender pelo sentido inverso, vale destacar que o texto constitucional não traz a definição do conceito de essencialidade.

A Recorrente fundamenta o seu pleito ao considerar que o ICMS será seletivo em função da essencialidade voltada ao produto, energia elétrica. Entretanto, ressalta-se que a essencialidade não possui um conceito determinado⁴. A Constituição Federal em seu art. 155, §2º, III ao prever que o ICMS *“poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”*, não designou

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

balizas para discernir quais bens são tidos como mais essenciais do que outros.

O grau de essencialidade da mercadoria depende de fatores biológicos, éticos ou até mesmo em razão da política econômica de determinada região do país. Conforme bem elucida o Professor Alberto Xavier⁵, a medida de essencialidade da mercadoria não está relacionada ao seu valor, mas sim obedece a outros critérios que possam ser adotados pelo legislador, ao passo que, seja qual for o parâmetro compatível com a técnica de seletividade este é suscetível de ser adotado por lei.

Portanto, além do texto constitucional não trazer critérios específicos para definir o grau de essencialidade do produto, ainda é possível interpretar que qualquer preceito que esteja em conformidade com a seletividade pode ser adotado por lei para servir como parâmetro da essencialidade das mercadorias.

Ademais, o art. 146, III da Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar estabelecer normas em matéria tributária. Nesse sentido, a Lei Kandir (LC nº 87/1996), utilizada para fins de complementação sobre o ICMS, não faz qualquer menção ao que de fato seja considerado essencial.

Não obstante, vale ressaltar que estamos diante de um problema de cunho subjetivo. De modo mais preciso, em análise ao presente caso, verifica-se que o uso da energia elétrica e o seu grau de essencialidade pode variar significativamente conforme o território nacional.

Nesse sentido, temos os ensinamentos de João de Souza Alho Neto⁶, o qual menciona que no Brasil, é possível que em sua região norte, onde as temperaturas são superiores, o uso do aparelho de ar-condicionado adquire qualidade essencial, com o intuito de garantir o conforto térmico para a população daquela região. Em contrapartida, quando se analisa o uso do aparelho de ar-condicionado na região sul do Brasil, área que porta temperaturas mais baixas, o grau de essencialidade não é o mesmo.

Logo, verifica-se que o grau de essencialidade do uso da energia elétrica adquire diferente perspectiva quando comparada entre duas regiões distintas do

⁵ XAVIER, Alberto. A tributação do IPI sobre cigarros. RDDT, 118/9, jul/05.

⁶ NETO, José de Souza Alho. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Revista Direito Tributário Atual 39/2018. ISSN: 1415-8124.

país⁷. Com isso, além da Constituição Federal não prever a definição de essencialidade, ainda é plenamente possível que esta seja determinada através da sua finalidade. Colocando em destaque que nem toda a energia elétrica consumida porta status de essencial.

Nesta linha, no julgamento do REsp nº 1.087.925/PR, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que os produtos industrializados, quais sejam os alimentos para cães e gatos, acondicionados para venda a retalho, compõem a Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. A decisão foi motivada ao se observar a destinação do produto, para ser verificada a sua essencialidade.

O Relator Ministro Teori Zavascki, ao fazer os enquadramentos do produto na tabela do IPI, ressaltou que a necessidade de examinar o fim que se presta o produto: ***“mais do que as qualidades intrínsecas e a composição do produto, deve ser considerada, para fins de seu enquadramento e fixação de sua alíquota, a sua destinação, o fim a que se presta”***.

Não obstante, o Professor Paulo Caliendo⁸ também menciona que o uso ao qual se destina a mercadoria é de suma importância para determinar a sua essencialidade, e, por sequência, a possibilidade de aplicação da seletividade. Segundo o Professor: *“Determina a seletividade que os bens ou situações jurídicas devam ser diferentemente tributados conforme as suas características ou usos, com a utilização de alíquotas diferenciadas em razão de sua essencialidade”*.

No entanto, a Recorrente busca qualificar toda e qualquer energia elétrica como um produto essencial, a fim de obter o reconhecimento da suposta inconstitucionalidade da Lei do Estado X, a qual estabelece a alíquota diferenciada de 25% para o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica.

O que se verifica, no entanto, é que (i) A Constituição Federal e a Lei Kandir não preveem um critério rígido para definir a essencialidade das mercadorias; e ainda (ii) a essencialidade da energia elétrica pode variar consideravelmente a depender de parâmetros subjetivos, de acordo com as necessidades e peculiaridades regionais.

⁷ TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990, p. 3.030.

⁸ CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Diante ao exposto, verificou-se que não é todo o fornecimento de energia elétrica que pode ser enquadrado como essencial, isto porque, a sua essencialidade pode variar de acordo com os aspectos subjetivos, e, também, caso venha a ser acolhida a pretensão da Recorrente, esta C. Corte reconheceria indevidamente que até mesmo o desperdício de energia pelos consumidores seria classificado como essencial.

Assim, o Estado Recorrido ao estabelecer as alíquotas de ICMS, reconheceu essencial o consumo da energia elétrica até 150 Kwh para os consumidores residenciais e 500 Kwh para as produtoras de cooperativas rurais, a estes serão atribuídas a alíquota de 12%. No entanto, o consumo da energia elétrica acima deste limite é considerado supérfluo, por esta razão há a incidência da alíquota máxima de 25% de ICMS.

Ao admitir que toda a energia elétrica porta status essencial, conforme requer a Recorrente, haveria um intenso desequilíbrio concorrencial na ordem econômica nacional, proporcionando um risco eminente de racionamento de energia elétrica no Brasil. Tais pontos serão detalhadamente abordados em próximos itens (2.3 e 2.4) do presente Memorial.

1.3. Da Definição de Mercadoria Essencial pelo Legislador Estadual

Conforme a seguir demonstrado, cabe ao legislador estadual a definição de quais mercadorias são essenciais. Para tanto, foi estabelecido que *poderá* o Estado-membro realizar a aplicação da seletividade no caso do ICMS. Em evidência mais uma vez a faculdade da sua utilização.

Corrobora ao entendimento o comando veiculado no art. 18 da Carta Magna⁹, o qual prevê a autonomia e competência própria dos entes públicos. Desta forma, tendo em vista a sua capacidade de se auto legislar, pode o Estado através das normas tributárias, intervir diretamente sobre Domínio Econômico e Social sem que

⁹ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

haja obrigatoriamente o descumprimento da ordem constitucional ou de princípios do sistema tributário.

Assim, ficou a cargo da legislação estadual estabelecer a distinção e graduação das alíquotas do ICMS referente à tributação sobre a energia elétrica, em conformidade a própria organização dos Estados e a auto legislação dos entes.

Conforme bem elucidada Roque Antonio Carrazza¹⁰, o legislador tendo em vista o interesse público, pode aumentar ou diminuir as alíquotas, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma ação. Os Estados, além de um instrumento fiscal arrecadatório, ainda portam uma ferramenta de extrafiscalidade.

Assim, a legislação do Estado Recorrido adota a alíquota mais elevada de ICMS sobre a comercialização de energia elétrica, no patamar de 25%, para que assim impeça o consumo desenfreado e desnecessário da eletricidade pelos consumidores, com vistas à preservação do meio ambiente.

Nesta linha, vale destacar o ensinamento do Professor Heleno Taveira Torres¹¹, o qual fortalece o entendimento de que o Estado pode se valer da norma tributária como instrumento para evitar o desperdício da energia elétrica:

“Por conseguinte, guardando vistas à repartição de competências tributárias materiais tributárias e ambientais, **instrumentos fiscais podem ser usados para surtir efeitos sobre interesses públicos relativos ao controle das garantias de meio ambiente natural saudável**” (destacou-se).

Não obstante, em idêntica matéria relacionada a tributação sobre a energia elétrica, a Corte Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, ao julgar o Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174723-7/01 decidiu que cabe ao legislador de cada Estado-membro, ao estabelecer as alíquotas de ICMS, aferir o grau de essencialidade. Nesse sentido, o Desembargador Relator Luiz Mateus Lima, ressaltou e concordou com as palavras do SubProcurador - Geral de Justiça, Doutor

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 133.

¹¹ TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. Videre, Dourados, MS, ano 3, n. 6, jul./dez. 2011, p. 12.

João Carlos Madureira. *In verbis*:

"(...) No que pertine à energia elétrica, justamente porque essencial, é que se reserva ao legislador adotar alíquota, como mecanismo de controle da demanda de consumo que entenda suficiente para preservar o alcance do produto ao maior número possível de usuários, diversamente do caso de redução, que por ser essencial poderia incorrer em elevação do consumo. Seria até contraditório pensar que, por se tratar de bem essencial, não pudesse a tributação ser realizada de forma que exercesse efetivo controle do consumo, na conformidade com critério político-sócio-econômico em determinado momento histórico. (...)" (destacou-se).

De igual modo foi o entendimento adotado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, ao decidir que a alíquota elevada de ICMS sobre as operações de energia elétrica não viola a seletividade em função da essencialidade, diante da necessidade de estimular o consumo racional da eletricidade, com a intenção de precaver o racionamento forçado da energia elétrica:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS INCIDENTE SOBRE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. DENEGAÇÃO NA ORIGEM. RECLAMO AUTORAL. ALÍQUOTA DE 25%. PRETENDIDA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17%. DESCABIMENTO. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 19, II, A E C, DA LEI ESTADUAL N. 10.297/1996 POR OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E ISONOMIA. INOCORRÊNCIA. PATAMARES FIXADOS PELO LEGISLADOR CATARINENSE EM OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E À EXTRAFISCALIDADE. POSIÇÃO ASSENTADA NESTA CORTE DE JUSTIÇA.

"[. . .] a incidência de alíquota mais elevada sobre as operações com energia elétrica não viola o princípio constitucional da seletividade fundado na essencialidade da mercadoria (art. 155 , § 2º , inciso III , da CF/88), sobretudo porque não tem apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos com os recursos financeiros necessários à manutenção das atividades estatais (fiscalidade), mas também o de evitar o consumo abusivo e o desperdício que, se não for controlado pelo Poder Público, poderá levar ao racionamento forçado da energia elétrica, comprometendo, indubitavelmente, o crescimento do País e, via de consequência, toda a sociedade brasileira (extrafiscalidade)'

(TJ-SC – AC: 0308982-08.2016.8.24.0039, Relator: Odson Cardoso Filho, Data de Julgamento: 14/11/2019, Quarta Câmara de Direito Público) (destacou-se).

Em outras palavras, o que se verifica, é que a legislação do Estado Recorrido ao adotar a alíquota de ICMS de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica, teve em vista dificultar o consumo desrazoável pelos seus consumidores, e, sucessivamente, obter a redução da degradação ambiental.

Por certo, a graduação das alíquotas deve estar em consonância aos princípios gerais da ordem econômica, presentes no art.170 da Constituição Federal, uma vez que, em razão da seletividade do ICMS é possível que ocorra um grande impacto na ordem econômica do País, tornando mais caros alguns produtos em detrimento de outros¹².

Ocorre que, a ordem econômica deve observar o princípio da defesa do meio ambiente e a viabilidade do tratamento diferenciado dos produtos conforme o seu impacto ambiental. É o que prevê o artigo 170, IV da Constituição Federal: *“defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”*.

Vale ressaltar que estamos prestes a vivenciar o agravamento da crise energética do Brasil, com a alta nos cortes de energia aos consumidores e a maior emissão de gases de efeito estufa, causadores de mudanças climáticas. Portanto, é dever do Estado atuar para a obter a redução do impacto ambiental como forma de concretizar um dos princípios gerais da ordem econômica.

Concluiu-se, portanto, que não houve violação à seletividade em função da essencialidade, sendo que é plenamente constitucional incidência da alíquota de 25% do ICMS referente à comercialização de energia elétrica. Isto porque, a receita obtida não tem como finalidade somente enriquecer os cofres públicos, mas ainda, é imprescindível observar que a tributação pode e deve ser utilizada para evitar o desperdício de energia elétrica, estimulando os consumidores ao uso mais racional.

2.4 Da Autonomia dos Estados e o Respeito ao Princípio Federativo

Não obstante, o Recorrido reitera a impossibilidade de provimento ao pleito da

¹² CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 38-45, maio/jun. 2015, p. 40.

Recorrente, pois, caso esta C. Corte decida pela redução da alíquota de ICMS sobre os serviços de energia elétrica, resultaria na significativa repercussão financeira em âmbito nacional, com expressiva perda de arrecadação pelos Estados, e, conseqüentemente, o risco de abalar significativamente as contas públicas da federação.

Assim, o não provimento do presente recurso se faz necessário também tendo em vista a autonomia dos Estados. Nesse sentido, a Constituição Federal prevê em seu art. 155¹³ a capacidade dos Estados e do Distrito Federal na auto-organização e elaboração das legislações pertinentes à regulamentação dos impostos.

Conforme os ensinamentos de Raul Machado Horta¹⁴, durante a expedição de normas relacionadas à organização federal, há a previsão de que os Estados detêm o poder de se auto organizar, são titulares de personalidade autônoma de Direito Público, dentro dos limites previstos no texto constitucional.

Assim, incumbe ao Poder Legislativo estadual concretizar a auto organização e auto legislação ao exercício das competências tributárias estaduais, sem a intervenção do Poder Judiciário, sob pena de quebra do pacto federativo e da harmonia entre os Poderes.

Ressalta-se que a arrecadação do ICMS é a principal fonte de receita pelos Estados. De acordo com a Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral¹⁵, em 2020, a arrecadação total do ICMS representou, sozinho, mais de 7% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil.

Nesse aspecto, em eventual acolhimento da pretensão da Recorrente em adotar a alíquota zerada, ou de, no mínimo 7%, referente a tributação do ICMS sobre as operações de comercialização de energia elétrica, resultaria em uma expressiva perda da arrecadação para os Estados da federação.

À título exemplificativo, tomaremos a arrecadação de ICMS sobre a energia elétrica do Estado do Rio de Janeiro para demonstrar os possíveis impactos para os cofres públicos, e, ainda, em níveis sociais. Conforme as informações obtidas pelo

¹³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

¹⁴ HORTA, Raul Machado. Direito Constitucional. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 339-340.

¹⁵ TESOURO NACIONAL. Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233> Acesso em: 28 de ago. de 2021.

Relatório de Consumo e Receita de Distribuição disponibilizado pela ANEEL¹⁶, o Estado do Rio de Janeiro, no ano de 2020 arrecadou, sozinho, mais de R\$ 6 bilhões de reais com a tributação do ICMS sobre a energia elétrica.

Em outras palavras, caso haja o provimento do recurso apresentado pela Recorrente, o Estado do Rio de Janeiro estaria sujeito a um grande prejuízo financeiro da sua arrecadação em razão da redução da alíquota. Isso vale também para os demais Estados da federação. Assim, é certo afirmar que a perda da arrecadação afetará substancialmente o equilíbrio fiscal de todos os Estados-membros, em diferentes escalas, gerando uma crise financeira generalizada.

Em mesmo sentido, destaca-se a análise de Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua¹⁷, os autores ressaltam que o uso descomedido da seletividade do ICMS atrai a possibilidade de desequilíbrio concorrencial na ordem econômica federal:

Para os Estados da federação, o emprego indiscriminado da seletividade ao ICMS, inclusive nas operações de energia elétrica e comunicações, **culminaria em um desequilíbrio concorrencial sem precedentes na ordem econômica nacional**, não só entre as concessionárias do setor, mas também entre as sociedades empresárias consumidoras que não conseguissem transmitir tal ônus ao consumidor. (destacou-se).

Nesta linha, esta C. Corte julgou Suspensão de Segurança (STF, SS: 4178 RJ), a qual discutiu o afastamento da incidência da alíquota de 25% do ICMS sobre os serviços de telecomunicações e de fornecimento de energia elétrica, para a aplicação da alíquota genérica de 18%. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela existência de grave lesão à ordem e à economia pública diante da severa redução na arrecadação do tributo. Destaca-se trecho do voto do Relator Ministro Presidente Gilmar Mendes:

¹⁶ ANEEL. Relatório de Consumo e Receita de Distribuição – <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjojNjA0ZjQxZjltMDI4Ni00NzAyLTlhZjUtNjVhNTY3ZmMzNmMwliwidCI6IjQwZDZmOWI4LWVjYTctNDZhMi05MmQ0LWVhNGU5YzAxNzBlMSlslmMiOjR9>> Acesso em: 30 de ago. de 2021.

¹⁷ BUISSA, Leonardo. BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

No presente caso, restou demonstrada a **existência de lesão à ordem pública, em sua acepção jurídico-administrativa, tendo em vista que a redução da alíquota de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação de 25% (vinte e cinco por cento) para 18% (dezoito por cento) é apta a afetar a prestação, pelo requerente, de serviços públicos essenciais, considerando a relevância da arrecadação desse tributo para o orçamento estadual. [...] Desse modo, com a supressão dessa receita, será necessário o contingenciamento de recursos de outras áreas, com o potencial desequilíbrio das finanças estaduais.** (destacou-se).

Ainda, o entendimento foi reafirmado por esta C. Corte nos julgamentos de casos semelhantes, demonstrando não haver a ocorrência da mudança de posicionamento:

Ementa: No presente caso, **encontra-se demonstrada a lesão à ordem pública estadual, considerada em termos de ordem administrativa, dado que a redução da alíquota do ICMS de vinte e cinco por cento para dezessete por cento afetará os serviços públicos essenciais prestados pelo requerente, tendo em vista a relevância da arrecadação do ICMS para o orçamento estadual.** Finalmente, consoante **destacou o ilustre Procurador-Geral da República, Dr. Antonio Fernando Barros e Silva de Souza, o "risco de multiplicação de feitos idênticos é relevante, a agravar o estado de preocupação com as contas públicas"** (fl. 145).4. Ante o exposto, com fundamento nos arts. 4º da Lei 4.348/64 e 297 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, defiro o pedido para suspender a execução das decisões liminares proferidas nos autos dos Mandados de Segurança e com urgência. Publique-se. Brasília, 07 de julho de 2006. Ministra Ellen Gracie Presidente (STF - SS: 2929 AM, Relator: Min. Presidente Ellen Gracie, Data de Julgamento: 07/07/2006, Data de Publicação: DJ 02/08/2006 PP-00047)

Ementa: No presente caso, **restou demonstrada a existência de lesão à ordem pública, em sua acepção jurídico-administrativa, tendo em vista que a redução da alíquota de ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação de 25% (vinte e cinco por cento) para 18% (dezoito por cento) é apta a afetar a prestação, pelo requerente, de serviços públicos essenciais, considerando a relevância da arrecadação desse tributo para o orçamento estadual.** Verifica-se, na espécie, o denominado 'efeito multiplicador', consubstanciado no risco de proliferação de demandas idênticas, haja vista a existência de inúmeros outros contribuintes em situação análoga à dos impetrantes.[...] Ante o exposto, defiro o pedido para suspender

os efeitos das decisões liminares e de mérito concedidas, pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, nos Mandados de Segurança.

(STF - SS: 3498 RJ, Relator: Min. PRESIDENTE, Data de Julgamento: 14/10/2008, Data de Publicação: DJe-200 DIVULG 21/10/2008 PUBLIC 22/10/2008 RDDT n. 160, 2009, p. 186-188) (destacou-se).

Neste sentido, tendo em vista que a arrecadação do ICMS contempla grande parcela da receita obtida pelos Estados, a redução da alíquota para zero ou a 7%, conforme requer a Recorrente, trará graves prejuízos à ordem econômica em esfera nacional.

Não obstante, ao ser provido o recurso apresentado pela Recorrente, se estaria ainda diante de um problema frente à livre concorrência e ao princípio da igualdade, ambos dispostos pela Constituição Federal, respectivamente, nos arts. 170, parágrafo único e 5º, *caput*. Isto porque, quando não for viável a transferência do ônus tributário, o custo do produto será internalizado, sendo até mesmo possível que este tenha diferente valor entre os contribuintes de mesma capacidade contributiva.

Assim, requer ainda o não provimento do recurso apresentado pela Recorrente, tendo em vista que o ICMS é a principal fonte de receita pelos Estados, e, por consequência, a redução das alíquotas do ICMS sobre a comercialização de energia elétrica viabilizaria uma possível crise financeira generalizada nos Estados da federação, bem como a possível à livre concorrência e ao princípio da igualdade, conforme exposto.

2.5 Da não Incidência da Alíquota de ICMS de 7%

Na linha dos argumentos já apresentados, vale salientar que o pleito subsidiário da Recorrente de requerer a incidência da alíquota de 7% de ICMS sobre as operações de energia elétrica também se mostra inadmissível, uma vez que de mesmo modo acabaria por ocasionar um intenso desequilíbrio concorrencial na ordem econômica nacional, bem como o risco eminente de racionamento de energia elétrica no Brasil.

Não obstante, de acordo com a legislação estadual, a alíquota de 7% corresponde às mercadorias especialmente úteis, como por exemplo o computador, televisão e outros eletrodomésticos. No entanto, verifica-se que tais bens são classificados como produtos duráveis, os quais não se extinguem imediatamente pelo uso¹⁸. Em contrapartida, a energia elétrica se qualifica como uma mercadoria de consumo imediato, incorpórea, se tratando, portanto, de um produto não durável¹⁹.

Ao utilizar o método de comparação no presente caso, verifica-se que em nada a energia elétrica se assemelha aos produtos de incidência do ICMS em alíquota de 7%, os especialmente úteis. Logo, não há fundamentação adequada para o pleito da Recorrente.

Ainda, em eventual decisão que reduza a alíquota de ICMS para os serviços de energia elétrica, indicaria uma grave ofensa ao art. 150, §6º da Constituição Federal, o qual prevê que as desonerações fiscais só podem ser concedidas através de lei específica que regule exclusivamente a matéria do correspondente tributo.

Reitera-se que, assim como para a redução da alíquota zerada, a alteração de incidência do ICMS sobre a comercialização de energia elétrica de 25% para 7% resultaria em um déficit de bilhões de reais anuais na arrecadação de todos os Estados da Federação.

Assim, diante aos fundamentos expostos, destaca-se a inadmissibilidade da alteração de alíquota do ICMS de 25% para 7% sobre as operações de energia elétrica.

2.6 Da Ausência de Violação aos Princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia

De igual modo não merece prosperar a alegação da Recorrente de ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF/88) e da isonomia (arts. 5º, *caput*, e 150, inciso II da CF/88). Isto porque, conforme será demonstrado, inexistente tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

¹⁸ TARTUCE, Flávio. Manual de Direito do Consumidor, 2018. Volume único, p. 198.

¹⁹ STJ – REsp 1.161.941/DF – Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva – j. 05.11.2013, publicado no seu Informativo n. 533

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, cabe ressaltar que a Constituição Federal prevê em seu art. 145, § 1º que "*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*", colocando em evidência mais uma vez a faculdade da sua aplicação pelo legislador ordinário.

Assim, cabe ressaltar que o princípio da capacidade contributiva impõe a necessidade de análise das condições individuais de cada contribuinte. No entanto, nos impostos indiretos, como é o caso do ICMS e do IPI, é incerto auferir a capacidade contributiva do adquirente. De acordo com o Professor Ruy Barbosa Nogueira²⁰, o imposto indireto não dispõe de parâmetro para apurar a capacidade econômica do contribuinte de fato.

Com isso, para estabelecer as alíquotas do ICMS sobre as operações de energia elétrica, o ente tributário utiliza uma média de consumo para cobrar menos daquele que consome menos e possui menor capacidade contributiva. Dada a dificuldade de mensurar a capacidade contributiva de cada classe financeira que arca de fato com o ônus nos impostos indiretos.

Neste sentido, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, a legislação do Estado Recorrido atribuiu a alíquota de 12% ao uso da energia elétrica em residências até o limite de 150 Kwh por mês e para produtoras de cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, portanto a menor carga tributária com o propósito de garantir o amplo fornecimento de energia elétrica. Em contrapartida, ao consumo excedente e supérfluo, o legislador aplicou a alíquota de 25% às classes de consumidores que detêm maior capacidade contributiva, como é o caso da Recorrente.

Em outras palavras, ao consumo superior àquele previsto na incidência da alíquota de 12%, recairá a alíquota máxima, de modo a certificar que a legislação estadual visa tributar mais rigidamente aqueles que ultrapassam uma faixa média de consumo, os quais demonstram maior capacidade contributiva, bem como uma menor preocupação com a utilização racional dos serviços de energia elétrica.

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 159.

Nesta perspectiva, Marcelo Casseb Continentino ²¹ afirma a plena possibilidade da tributação progressiva do ICMS sobre a comercialização da energia elétrica, cujo respaldo se tem a partir da leitura do art. 145, § 1º da Constituição Federal:

Malgrado a regra seja a impossibilidade de observar a capacidade contributiva na tributação objetiva, **em certas situações, é plenamente possível a graduação e a majoração do ICMS e do IPI, a partir do princípio contido na norma do art. 145, § 1º da Constituição.** Portanto, antes de constituir qualquer anomalia constitucional, **a tributação progressiva da energia elétrica é um reclame da própria Constituição de 1988.** (destacou-se).

Não obstante, sob a mesma fundamentação e ao contrário ao pleiteado pela Recorrente, em nenhuma hipótese é verificada a violação ao princípio da isonomia, previsto em art. 150, II da Constituição Federal, dado que a legislação estadual observa o tratamento desigual entre os contribuintes que estão em situações distintas. Portanto, houve a discriminação adequada entre os desiguais, na medida de sua desigualdade²², sem qualquer discriminação entre os iguais, já que estes foram tratados igualmente.

A fim de reafirmar a tese de defesa apresentada, destaca-se que o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, de modo reiterado, entendeu que inexistente violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia, uma vez que o sistema de tributação progressiva de ICMS não infringe o texto constitucional:

TRIBUTÁRIO - ICMS - ALÍQUOTAS - ENERGIA ELÉTRICA - PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE - OBSERVÂNCIA

1 "O writ não se presta a aferir suposta ofensa ao Princípio da Seletividade - no que se refere à alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações -, se o

²¹ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 141, p. 109-119.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 273.

impetrante não demonstra peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional" (AgRg no RMS n. 26832, Min. Herman Benjamin). **De outro vértice, dúvidas não há que o legislador estadual, ao estabelecer alíquotas diferentes de ICMS sobre operações de energia Gabinete Desembargador Odson Cardoso Filho elétrica para diferentes classes de consumidores, atendeu, de forma concomitante e legítima, aos princípios constitucionais da seletividade (CF, art. 155, § 2º, inc. III), da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), bem como da isonomia tributária (CF, art. 150, inc. II). [...]** (TJSC, Mandado de Segurança n. 2010.008745-0, da Capital, rel. Des. Luiz César Medeiros, Grupo de Câmaras de Direito Público, j. 9-6-2010) (destacou-se).

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA DE 25%. PRETENSÃO QUE VISA A REDUÇÃO AO PATAMAR DE 12% OU DE 17%. MATÉRIA OBJETO DE DISCUSSÃO NO STF, SOB A SISTEMÁTICA DE RECURSOS REPETITIVOS (TEMA N. 745). SOBRESTAMENTO DO FEITO. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO NESSE SENTIDO NA DECISÃO EXARADA NO RECURSO REPRESENTATIVO. MÉRITO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 19, II, "a" e "c", DA LEI ESTADUAL N. 10.297/96. ALEGAÇÕES AFASTADAS. PRECEDENTES. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO. [...] **inexiste ofensa ou inconstitucionalidade passível de retirar a aplicação de alíquotas diferenciadas, em razão da essencialidade do serviço ou da mercadoria, conferidas pela legislação de Santa Catarina. Até porque, o legislador se utilizou de uma faculdade legalmente prevista para estabelecer alíquotas diferenciadas de ICMS no consumo de energia, em conformidade com o estabelecido no comando constitucional.** (TJSC, Apelação Cível n. 0301620-95.2019.8.24.0023, da Capital, rel. Des. Sérgio Roberto Baasch Luz, Segunda Câmara de Direito Público, j. 22-10-2019) (destacou-se).

À luz dessas considerações, tem-se demonstrado que a legislação do Estado Recorrido não ofendeu os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, uma vez que foi observada a progressão de alíquotas, com a incidência mais branda para aqueles consumidores que são economicamente mais vulneráveis e a aplicação da alíquota majorada àqueles que demonstram maior capacidade contributiva, e, conseqüentemente, possuem um consumo de energia elétrica superior.

2.7 Da Ofensa ao Princípio da Separação dos Poderes

A Recorrente pretende com o presente recurso garantir judicialmente a

redução da alíquota do ICMS para as operações envolvendo a comercialização de energia elétrica, entretanto, sem se atentar ao princípio da separação dos poderes.

Com previsão no art. 2º da Constituição Federal²³, o mencionado princípio consagra a independência e harmonização entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, reservando-lhes competência a cada um, sem que os titulares de cada poder adentrem ao núcleo essencial dos demais²⁴, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes.

Acrescenta-se que o dever de legislar para instituir, regulamentar e modificar tributos é em regra uma competência do Poder Legislativo, com algumas exceções dadas ao Executivo, de modo que, não há na Constituição Federal a autorização para que o Poder Judiciário venha assumir função legislativa.

O Supremo Tribunal Federal não só pode, como deve resguardar a Constituição Federal quando há alguma ou possibilidade de violação ao texto constitucional, contudo, não se pode admitir a luz do mesmo texto, um ativismo judicial para além de suas competências basilares.

Assim, em eventual provimento do pleito da Recorrente, o Poder Judiciária estaria atuando como legislador ativo, com a substituição da tutela do legislador estadual. Tal decisão implicaria diretamente na violação ao princípio da separação dos poderes.

Vale ressaltar que essa Colenda Corte possui o entendimento consolidado ao afirmar que o Judiciário não pode inovar no plano positivo através da declaração de inconstitucionalidade de uma norma. É de compreensão desta Corte que não cabe ao Poder Judiciário *"declarar a inconstitucionalidade parcial, que mude o sentido e o alcance da norma impugnada"* (STF, ADI-MC 868/DF), se assim o fizesse, o Judiciário *"passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence"* (STF, RE AgR: 322348).

²³ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

²⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. Separação de Poderes e as Leis Interpretativas Modificativas de Jurisprudência, in Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005-A.

A posição do Superior Tribunal de Justiça de igual modo entende que não cabe ao Poder Judiciário intervir na interpretação da norma, a fim de inovar no plano positivo, e, conseqüentemente, criar um comando normativo:

TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/69 (ART. 1º). INCONSTITUCIONALIDADE DA DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA AO MINISTRO DA FAZENDA PARA ALTERAR A VIGÊNCIA DO INCENTIVO. EFICÁCIA DECLARATÓRIA E EXTINC. MANUTENÇÃO DO PRAZO EXTINTIVO FIXADO PELOS DECRETOS-LEIS 1.658/79 E 1.722/79 (30 DE JUNHO DE 1983). HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 07/ STJ. 1. O art. 1º do Decreto-lei 1.658/79, modificado pelo Decreto-lei 1.722/79, fixou em 30.06.1983 a data da extinção do incentivo fiscal previsto no art. 1º do Decreto-lei 491/69 (crédito-prêmio de IPI relativos à exportação de produtos manufaturados). [...] **4. Por outro lado, em controle de constitucionalidade, o Judiciário atua como legislador negativo, e não como legislador positivo. Não pode, assim, a pretexto de declarar a inconstitucionalidade parcial de uma norma, inovar no plano do direito positivo, permitindo que surja, com a parte remanescente da norma inconstitucional, um novo comando normativo, não previsto e nem desejado pelo legislador.** [...] 10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido (STJ - REsp: 790967 RS 2005/0177079-4, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 07/02/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 03.04.2006) (destacou-se).

Diante ao exposto, a alteração de alíquota e o eventual reconhecimento de inconstitucionalidade da norma, devem decorrer de ato proferido pelo Poder Legislativo competente, sendo que qualquer decisão dessa Colenda Corte, favorável ao pleito da Recorrente, implicará em uma clara violação ao princípio constitucional da separação dos poderes.

2.8 Da Modulação dos Efeitos

Caso o entendimento dessa Colenda Corte seja pelo provimento do presente Recurso, o que se admite somente para fins de hipótese argumentativa, imperioso será a devida modulação dos efeitos da decisão para que o entendimento firmado tenha efeitos *ex-nunc*.

Ocorre que, caso este Supremo Tribunal Federal dê provimento à redução de alíquota de ICMS incidente sobre as operações de comercialização de energia elétrica, severas serão as consequências financeiras e os impactos ambientais em ordem nacional. Assim, a concessão do pleito resultará em grave violação constitucional ao Princípio da Segurança²⁵, base do Estado Democrático de Direito. Também, é de entendimento consolidado por esta C. Corte que se tratando de decisões que abrangem a matéria tributária, é imprescindível e imperativa a observância ao Princípio da Segurança Jurídica²⁶.

Há que se ressaltar que o ICMS é uma das principais fontes de arrecadações e de custeios dos Estados, de modo que a não modulação implicará na possibilidade de os contribuintes requererem a repetição de indébito dos últimos 5 anos, o que certamente inviabilizará a atividade estatal em razão do alto endividamento que os entes federativos estarão sujeitos.

Desse modo, a fim de resguardar a segurança jurídica e em conformidade ao disposto em art. 27 da Lei 9.868/1999²⁷, requer a efetiva modulação dos efeitos da decisão para o futuro.

3 DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, requer-se seja negado o provimento ao Recurso Extraordinário interposto pela Recorrente, declarando a constitucionalidade da incidência da graduação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre as operações de comercialização de energia elétrica, pelas razões expostas.

²⁵ Art. 5º, XXXVI da CF/88 - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

²⁶ RE 433.352 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, publicado em 31/5/2010 e RE 655.265, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 13/4/2016, publicado em 08/08/2016.

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

Nestes termos, pede deferimento

Local, data

Advogado(a) X

OAB/XX XXXX.

REFERÊNCIAS

ANEEL. **Relatório de Consumo e Receita de Distribuição** –

<<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiNjA0ZjQxZjltMDI4Ni00NzAyLThlZjUtNjVkNTY3ZmMzNjMwliwidCI6IjQwZDZmOWI4LWVjYTctNDZhMi05MmQ0LWVhNGU5YzAxNzBlMSlslmMiOjR9>> Acesso em: 30 de ago. de 2021.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Separação de Poderes e as Leis Interpretativas Modificativas de Jurisprudência**, in **Separação de Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005-A.

BUISSA, Leonardo. BEVILACQUA, Lucas. **Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores**. Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 133.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica**. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 38-45, maio/jun. 2015, p. 40.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 141, p. 109-119.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 273.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 339-340.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª ed., Dialética, 1999, n. 6.3.1, p. 97.

NETO, José de Souza Alho. **Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica**. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Revista Direito Tributário Atual 39/2018. ISSN: 1415-8124.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 159.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**, 4ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002, p. 260.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito do Consumidor**, 2018. Volume único, p. 198.

TESOURO NACIONAL. **Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**.

<https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233>
Acesso em: 28 de ago. de 2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil**. Videre, Dourados, MS, ano 3, n. 6, jul./dez. 2011, p. 12.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990, p. 3.030.

REFERÊNCIA JURISPRUDENCIAL

STF - SS: 3498 RJ, Relator: Min. PRESIDENTE, Data de Julgamento: 14/10/2008, Data de Publicação: DJe-200 DIVULG 21/10/2008 PUBLIC 22/10/2008 RDDT n. 160, 2009.

STF - SS: 2929 AM, Relator: Min. Presidente Ellen Gracie, Data de Julgamento: 07/07/2006, Data de Publicação: DJ 02/08/2006 PP-00047.

STF - SS: 4178 RJ, Relator: Min. CEZAR PELUSO (Presidente), Data de Julgamento: 20/10/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-218 DIVULG 16-11-2011 PUBLIC 17-11-2011 EMENT VOL-02627-01 PP-00072.

STF - ADI-MC: 868 DF, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 18/06/1993, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 13-08-1993 PP-15676 EMENT VOL-01712-01 PP-00042.

STF - RE-AgR: 322348 SC, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 12/11/2002, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 06-12-2002 PP-00074 EMENT VOL-02094-03 PP-00558.

STF - RE: 690134 RJ, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 13/06/2012, Data de Publicação: DJe-118 DIVULG 15/06/2012 PUBLIC 18/06/2012.

STF – RE: 655.265, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 13/4/2016, publicado em 08/08/2016.

STJ - RMS: 28227 GO 2008/0239493-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 24/03/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: 20090420>. DJe 20/04/2009.

TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2009.024277-7, da Capital, rel. Luiz César Medeiros, Terceira Câmara de Direito Público, j. 30-03-2010.

STJ - AgRg no RMS: 26832 RJ 2008/0092841-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 02/06/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 21/08/2009.

STJ - REsp: 1087925 PR 2008/0200091-2, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 21/06/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/06/2011.

STJ - REsp: 790967 RS 2005/0177079-4, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 07/02/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 03.04.2006.

STJ – REsp 1.161.941/DF – Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva – j. 05.11.2013, publicado no seu Informativo n. 533.

TJ-PR - Órgão Especial - IDI - 174723-7/01 - Curitiba - Rel.: DESEMBARGADOR LUIZ MATEUS DE LIMA - Unânime - J. 17.11.2006.

TJ-PR - APL: 15331425 PR 1533142-5 (Acórdão), Relator: Ruy Cunha Sobrinho, Data de Julgamento: 05/07/2016, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 1843 18/07/2016.

TJ-SC – AC: 0308982-08.2016.8.24.0039, Relator: Odson Cardoso Filho, Data de Julgamento: 14/11/2019, Quarta Câmara de Direito Público.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 521

FAZENDA

Adélia Beatriz Lima Oliveira

Ana Lais de Lima Ribeiro

Gabriel Araújo Sobral

Gabriela Correa de Araújo Moury Fernandes

Gabriela Inojosa Afora

Isadora Godoy Luso de Lucena

João Victor Montenegro Costa Maranhão

Julia Travassos de Albuquerque e Melo Beltrão

Larissa Almeida Santos Azevedo

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR MINISTRO RELATOR DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Ref. Recurso Extraordinário n° 0000000-0.0000.0.00.0000

Recorrente: Souto Borges LTDA.

Recorrido: Estado

UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), já devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe, vem, por meio de seus procuradores subscritos, apresentar as **CONTRARRAZÕES**, ao Recurso Extraordinário interposto pelo particular, Souto Borges LTDA., em face de Acórdão que negou provimento à Apelação interposta pela parte em sede de Ação Declaratória.

I BREVE SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Recorrente SOUTO BORGES LTDA, no processo movido em face do Recorrido ESTADO, em sede de ação declaratória com reconhecimento de repercussão geral à questão.

A Recorrente, pessoa jurídica de direito privado, é comerciante de energia elétrica no ESTADO, local onde se encontra situada, atuando especificamente no Ambiente de Contratação Regulada (ACR), por meio de concessão.

Está submetida ao recolhimento de ICMS à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as operações de comercialização que realiza aos consumidores (cativos), de acordo com a legislação estadual vigente.

Outrossim, quando a comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh (cento e cinquenta quilowatts por hora) e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh (quinhentos quilowatts por hora), porém, a alíquota do tributo é de 12% (doze por cento).

Além disso, como qualquer outro tributo, o custo do ICMS nas operações da Recorrente é repassado ao consumidor final.

Cumprindo ressaltar que, a legislação do ESTADO adota alíquota básica de zero para alimentação, medicamentos e vestuário; 7% (sete por cento) para mercadorias

consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores; 18% (dezoito por cento) para as mercadorias em geral; 22% (vinte e dois por cento) para mercadorias luxuosas e 25% (vinte e cinco por cento) para energia e serviços de comunicação.

No entanto, desarrazoadamente, a Recorrente alega fazer jus à submissão à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais ou, subsidiariamente, à alíquota de 7% (sete por cento), prevista para mercadorias especialmente úteis.

Alega ainda a Recorrente que, de acordo com seu entendimento, a única justificativa constitucionalmente aceitável para a existência de alíquotas diferentes seria a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Nessa perspectiva, aduz que a atividade que exerce, comercialização de energia, é essencial, pois é meio para todas as demais, inclusive produção de alimentos, medicamentos e vestuário, e que dado o grau de essencialidade, a energia não poderia estar submetida à alíquota geral de 18% (dezoito por cento) e, tampouco a uma alíquota majorada, superior à geral e superior, inclusive, às alíquotas reservadas para itens luxuosos.

Dessa forma, consoante as razões expostas a seguir, a Recorrida demonstrará que o pleito da Recorrente não merece prosperar, para que não parem dúvidas acerca da correta interpretação e orientação exegética que deve ser dada ao dispositivo constitucional.

II DA IMPOSSIBILIDADE DESTE COLENDO SUPREMO TRIBUNAL LEGISLAR POSITIVAMENTE

Como já aludido, cuida a presente demanda de Recurso Extraordinário em Ação Declaratória promovido pela RECORRENTE, comercializadora de energia elétrica, no qual pretende-se que, seja o ICMS incidente sobre suas operações submetido à alíquota zero, prevista para mercadorias essenciais, ou ao menos, à alíquota de 7% (sete por cento), prevista para mercadorias especialmente úteis.

Atualmente, a legislação estadual ora impugnada prevê a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para operações de comercialização de energia elétrica, ao que se passa a arguir pela legitimidade e razoabilidade do dispositivo legal, não

havendo o que se falarem reforma do acórdão recorrido por parte deste Colendo Tribunal Constitucional.

Ocorre que, ao requerer que esta Corte determine a alíquota a incidir sobre as operações de comercialização de energia elétrica, a RECORRENTE pretende que o Judiciário atue como legislador positivo, e não como administrador da Justiça e guardião da Constituição¹, conduta esta já rechaçada pelos Tribunais Superiores, à exemplo do que decidiu o Colendo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do RMS nº 20.676/ES, inclusive em matéria idêntica à presente, vejamos:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 266/STF. **ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE.** DESCABIMENTO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EFEITOS FINANCEIROS PRETÉRITOS. IMPROPRIEDADE DA VIA MANDAMENTAL. SÚMULAS 269 E 271/STF. RECURSO DESPROVIDO.

1. O pedido formulado no mandado de segurança, e reiterado nesta sede recursal, consiste na declaração de inconstitucionalidade do disposto nos incisos III e IV do artigo 71 do Decreto Estadual 1.090/2002, que prevêm a incidência de alíquota de vinte e cinco por cento (25%) sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação. Todavia, consoante reiterada jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, a via do mandado de segurança não se compatibiliza com a discussão de lei em tese, em razão do que dispõe a Súmula 266/STF, mormente quando haja alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo como pedido autônomo, conforme ocorreu na hipótese em eme.

[...]

3. O recorrente também deduz pedido no sentido de que, além da inconstitucionalidade das alíquotas fias pelo referido Decreto estadual, **seja, desde logo, fia nova alíquota, no percentual de doze por cento (12%). No entanto, essa postulação é indevida, na medida**

¹ MORAES, Alexandre de, 1968- Direito constitucional / Alexandre de Moraes. – 37ª ed. São Paulo. Atlas, 2021. Pág. 595.

em que é vedado ao Poder Judiciário, no julgamento da lide, atuar como legislador positivo, principalmente em sede de controle de constitucionalidade.

[...]

5. Recurso ordinário desprovido.

(STJ, RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 20.676 - ES, Relatora
Ministra Denise Arruda , Julgado em 09/20/2007)

Apesar de se tratar o caso mencionado de Mandado de Segurança, no que tange o ponto 3 (três) da decisão, cuida de pedido idêntico ao formulado pela ora RECORRENTE, ou seja, que fosse fixada alíquota específica a incidir sobre as operações sobre a comercialização de energia elétrica.

Entretanto, na ocasião, a saudosa Ministra Denise Arruda destacou corretamente a impossibilidade do Judiciário fixar alíquota específica de ICMS, que ao assim fazer estaria usurpando a competência constitucionalmente conferida ao legislador estadual:

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;

Nesta senda, cumpre rememorar se tratar de princípio constitucional do Estado Brasileiro a divisão dos poderes, chamada pelo constitucionalismo moderno de divisão de tarefas estatais, que consiste em confiar cada uma das funções governamentais (legislativa, executiva e jurisdicional) a órgãos diferentes².

É sabido que o próprio legislador constituinte atribuiu diversas funções a todos os Poderes, sem, contudo, caracterizá-la com a exclusividade absoluta. Entretanto, essa falta de exclusividade não serve para embasar a pretensão da autora, vez que a função atípica de legislar do Judiciário se restringe à edição de

² SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 36ª ed. São Paulo. Malheiros, 2013. Pág.110.

normas regimentais. Sobre o tema, vejamos a lição de Alexandre de Moraes³:

A função típica do Poder Judiciário é a jurisdicional, ou seja, julgar, aplicando a lei a um caso concreto, que lhe é posto, resultante de um conflito de interesses. O Judiciário, porém, como os demais Poderes do Estado, possui outras funções, denominadas atípicas, de natureza administrativa e legislativa. [...] São de natureza legislativa a edição de normas regimentais, pois compete ao Poder Judiciário elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos.

A competência legislativa atípica do Judiciário também está disposta na Constituição, conforme:

Art. 96. Compete privativamente:

I - aos tribunais:

a) eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos;

Haja vista a presente demanda se tratar de tipo normativo diverso do previsto no texto constitucional como única possibilidade do Poder Judiciário atuar legislando, **não faz parte das competências desta Egrégia Corte determinar a alíquota incidente sobre as operações de comercialização de energia elétrica, competência esta, como já demonstrado, designada privativamente ao legislador estadual.**

Cumpra mencionar, ainda, que nem mesmo os Doutos Doutrinadores que defendem ter o ICMS a mesma função extrafiscal que enseja a seletividade que o IPI

³ MORAES, Alexandre de, 1968- Direito constitucional / Alexandre de Moraes. – 37ª ed. São Paulo. Atlas, 2021. Pág. 597.

- entendimento que será enfrentado e superado adiante - acreditam que o Judiciário tem o poder de legislar positivamente, como pretende aduzir a RECORRENTE. A título exemplificativo, vejamos a lição de Roque Antônio Carraza⁴, jurista patrocinador da linha argumentativa do particular:

“Com efeito, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance das expressões ‘essencialidade das mercadorias e dos serviços’. Não estamos sustentando que o Judiciário vai legislar, no lugar do Legislativo, mas averiguar se os critérios adotados por este Poder foram adequados e racionais.”

No mesmo caminho é o entendimento de Bergamini⁵, também defensor dos argumentos que embasam a pretensão da RECORRENTE, observe-se inclusive, sua fala a respeito de questão idêntica à ora discutida destacada no excerto abaixo:

“É que o Judiciário apenas atuaria como legislador positivo caso determinasse a aplicação de uma alíquota não prevista na legislação, **ou se aplicasse uma alíquota enumerativa, isto é, reservada a certas mercadorias e/ou serviços.**” (grifo nosso)

Dessa forma, nota-se que até mesmo aqueles que divergem quanto ser devida ou não diminuição da alíquota sobre energia elétrica, têm como ponto pacífico de seu raciocínio não caber ao Judiciário arbitrar qual seria a alíquota cabível de incidir sobre determinada operação de mercadoria ou serviço, sendo esta competência designada ao legislador estadual e a ele somente.

Portanto, resta a conclusão de ser absolutamente desarrazoado o pedido da RECORRENTE para que esta Corte Constitucional atue como legislador positivo e determine a alíquota a incidir sobre as operações sobre energia elétrica (zero, ou, alternativamente, a alíquota de 7% (sete por cento) prevista para mercadorias especialmente úteis) uma vez que este Tribunal Constitucional não tem competência para legislar positivamente sobre a matéria ora discutida.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. Pág. 363-364.

⁵ BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. 4ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 69.

III. DA SELETIVIDADE NOS TERMOS CONSTITUCIONAIS

Outrossim, em uma tentativa de levar este Supremo Tribunal a erro, a Souto Borges LTDA., ora RECORRENTE, pleiteia a redução das alíquotas de ICMS para a comercialização de energia elétrica no ESTADO, parte RECORRIDA.

Justifica a sua tese na não contemplação da seletividade em razão da essencialidade, prevista a nível constitucional, pelas alíquotas arbitradas na legislação do ESTADO. No entanto, o argumento não merece prosperar, conforme demonstrado a seguir.

A Carta Magna brasileira celebra, em seu art. 145, §1º, o princípio da capacidade contributiva⁶, orientador de toda a tributação e promotor da isonomia⁷, sendo considerado, conforme ensina Paulsen, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar o tratamento tributário diferenciado, na medida da diferença, que se propaga pelo ordenamento. Estatui que os indivíduos contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de forma que os mais abastados contribuam mais e os menos favorecidos, menos.

Ainda, pode-se aduzir que o referido princípio é viabilizado de maneiras distintas pela Constituição Federal, quais sejam a imunidade, isenção, progressividade e seletividade. Esta última, relevante para a discussão em voga, implica na técnica de tributação cujas alíquotas incidem de modo diferenciado na medida da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço.

Explica-se. Pressupõe-se que indivíduos menos favorecidos financeiramente destinem suas economias ao necessário à sua subsistência, enquanto que aqueles mais abastados, já contemplados pelo essencial, suportam consumir supérfluos.

⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.(p. 71)

Por isso, as mercadorias e serviços considerados essenciais possuem alíquotas menores, enquanto que, sobre os supérfluos, incidem maiores alíquotas.

Ainda que o princípio da capacidade contributiva estabeleça que, quando possível, "os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", evidencia-se que o ICMS, à exemplo, quando dotado da seletividade em função da essencialidade do produto, não é pessoal, mas sim real, já que incide na mercadoria ou serviço, e não na renda, como é o caso do Imposto de Renda – IR, notoriamente pessoal.

Desta maneira, apesar da seletividade, indiretamente, beneficiar aqueles com menor capacidade econômica e contributiva, recai sobre a essencialidade das mercadorias.

Nesta conjuntura, a seletividade em razão da essencialidade do produto está positivada, na Lei Maior, em diversas circunstâncias, salientando-se os artigos 153, §3º, inc. I e o 155, §2º, inc. III, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir **impostos** sobre: (...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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;
(grifos nossos)

No primeiro dispositivo, que regula o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, cabível à União, observa-se clara imperatividade quanto à implementação da seletividade em função da essencialidade do produto. **Em contrapartida, quando se refere ao ICMS, emprega tom facultativo, constatado através da locução "poderá"**. Observa-se, no entanto, que há intencionalidade do legislador ao graduar a obrigatoriedade da seletividade destes impostos, em

detrimento das características, finalidades e regimes jurídicos aos quais estão submetidos.

III.1 Do paralelo entre os regimes jurídicos do ICMS e do IPI

Cabe realizar, neste ponto, um paralelo do tratamento dado a estes dois tributos de modo a tornar clara a distinção funcional que o Constituinte pretende os conferir, justificando a importância de se levar a cabo o diferenciamento dado aos tributos quanto à imperatividade e à facultatividade da seletividade no IPI e ICMS, respectivamente.

Conforme estatui o princípio da legalidade⁸, somente é possível às pessoas jurídicas de direito público instituir e majorar tributos por meio de lei. Ademais, no mesmo sentido, no artigo 97⁹ do Código Tributário Nacional, positivou-se que somente a lei pode estabelecer a instituição ou a extinção de tributos, assim como a sua majoração, redução e a definição do fato gerador, da alíquota e da base de cálculo.

Não obstante, a Constituição Federal apresenta, em seu artigo 153, §1º¹⁰, uma atenuação ao princípio da legalidade, permitindo ao Poder Executivo, por meio de ato infralegal, desde que respeitados os limites legais, a majoração ou redução das alíquotas dos chamados impostos regulatórios de mercado, sendo um deles o IPI.

⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

⁹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

¹⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Assim, em consonância aos ensinamentos de Paulsen¹¹, em detrimento da extrafiscalidade, **a Constituição excepciona o IPI da anterioridade de exercício¹², uma vez que, para atingir a finalidade regulatória, bem como a extrafiscalidade, pela qual está orientando, necessita de flexibilidade para alterar as alíquotas e, assim, estimular ou frear a economia.**

Temos, portanto, o IPI como um tributo manifestamente extrafiscal.

Neste sentido, a outorga da obrigatoriedade da seletividade ao IPI pelo legislador originário exprime-se como um esforço para tolher o poder de tributar sobre este imposto, repise-se, manifestamente extrafiscal, como uma maneira de compensar a discricionariedade em torno deste.

Em contrapartida, **o ICMS, enquanto imposto com finalidade fiscal ou arrecadatória**, está submetido às limitações constitucionalmente asseguradas, como o princípio da legalidade, da isonomia, da anterioridade e da irretroatividade. Dessa forma, de acordo com o supracitado, o legislador constituinte, diferenciou a seletividade em razão da essencialidade, para as duas espécies tributárias, de forma intencional, em razão de suas distintas finalidades e regimes jurídicos aos quais estão submetidas.

Resta, portanto, inequívoco o entendimento que a seletividade em razão da essencialidade para o ICMS é facultativa, não só em razão da locução eleita pelo legislador originário, bem como pelas suas circunstâncias jurídicas - sua função principal como sendo a arrecadatória, ao contrário do IPI, que tem como principal função a extrafiscalidade.

Em outras palavras, ao contrário do que quer fazer parecer o contribuinte, a utilização de verbos diferentes não se trata de mero desleixo do constituinte, que por descuido, serviu-se de palavras diferentes quando na verdade queria buscar um mesmo fim. Trata-se de interpretação um tanto imaginativa, inclusive.

¹¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017 (p. 138).

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

É evidente a existência de intencionalidade do legislador originário ao utilizar das expressões “deverá” e “poderá” quanto a aplicação da seletividade no IPI e no ICMS, respectivamente.

Isso porque os tributos em comento, como demonstrado, possuem características e funções distintas, e, por essa razão, o legislador originário propositalmente diferenciou os níveis de discricionariedade delegados ao Poder Legislativo quando da elaboração normativa de cada uma dessas espécie fiscal.

Outrossim, ressaltando as diferenças entre os dois tributos e suas finalidades, observa-se não ser o IPI a principal fonte de arrecadação federal ao passo que o ICMS é a maior fonte de arrecadação estadual. Sendo assim, demonstra-se mais uma razão pela qual o legislador constituinte estabeleceu intencionalmente a diferença de tratamento entre o imposto em comento.

Corroborando com o supra arguido, importa notar que a tributação de ICMS sobre a energia elétrica, como mercadoria utilizada de maneira vasta, é de suma importância para os cofres públicos, uma vez que detém grande potencial arrecadatório ao Erário, como se passará a demonstrar nas próximas linhas.

Por fim, Doutos Julgadores, não se pode olvidar que, ainda que a seletividade em razão da essencialidade da mercadoria seja notoriamente facultativa, O ESTADO RECORRIDO optou pela observância ao princípio constitucional quando da disposição das alíquotas, inclusive na tributação da energia elétrica, haja vista que, para aqueles que menos consomem, há um regime mais brando.

IV DA OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE DO SERVIÇO PÚBLICO.

Entender a função social do tributo significa compreender que o Estado existe para a consecução do bem comum, e que a sociedade é a destinatária dos recursos arrecadados pelo governo. A doutrina nacional e internacional vê de forma positiva a utilização do tributo como extrafiscalidade, assim menciona Meirelles:

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte- americano, tão cioso

das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular.¹³

Ora, não restam dúvidas que o Estado tem o dever constitucional e obrigação de gerar o bem-estar social, planejar, traçar planos e metas para desenvolver meios para proporcionar que a sociedade viva com o mínimo de desigualdade social. **A arrecadação é a finalidade do tributo como forma de investimento para manutenção da máquina administrativa e oferecer uma melhor qualidade nos serviços públicos, assim proporcionando o bem comum.**

Ademais, Doutos Julgadores, importa pontuar que reconhecer a pretensão da RECORRENTE e admitir a aplicação de alíquota menor que a posta na legislação estadual, ao contrário do que intenta aludir a empresa, significaria enorme prejuízo à população. Explica-se.

O ICMS é tributo que perfaz a maior parcela do total de arrecadação fiscal. E mais, a tributação sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação, por sua vez, representa a segunda maior parte da arrecadação de ICMS. Fato crivado de anuência pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ através do boletim de arrecadação de tributos estaduais¹⁴, assim vejamos:

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2017.

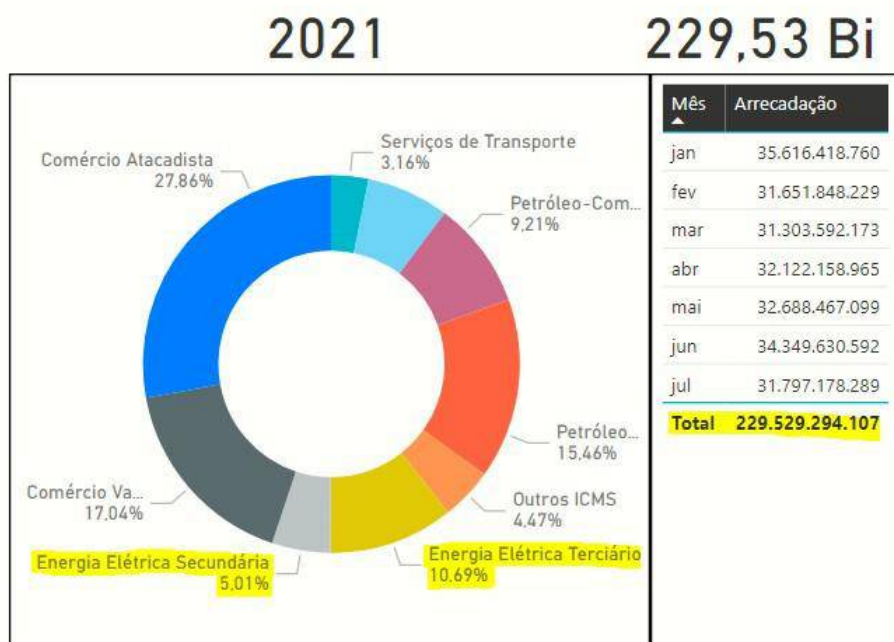
¹⁴ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>, acesso em 05/09/2021 às 09h05.

DETALHAMENTO DOS SUBITENS DO ICMS

Data de Atualização:

24/08/2021 20:31:36

Todos



Significa dizer, portanto, que se acolhida a pretensão adversa, o Erário estadual estaria exposto a furo orçamentário sem precedentes, comprometendo a continuidade do serviço público, princípio constitucionalmente protegido.

Conforme já aludido nos tópicos anteriores, é sabido por este Exmo. Juízo que a arrecadação provinda do ICMS é de grande significância aos cofres públicos, de modo a custear a atividade estatal.

Uma vez que os serviços essenciais não podem ser interrompidos, é imprescindível tutelar o princípio da continuidade do serviço público como forma de não prejudicar o atendimento à população.

Logo, submeter a circulação de energia elétrica a alíquota menor que a atualmente prevista sem dúvidas irá corroborar para um colapso das contas públicas, impedindo a continuação destes serviços. O que certamente não se almeja.

Sobre a não interrupção do serviço público essencial, defende o doutrinador Celso Ribeiro Bastos¹⁵:

"O serviço público deve ser prestado de maneira contínua, o que significa dizer que não é passível de interrupção. Isto ocorre pela própria importância de que o serviço público se reveste, o que implica ser colocado à disposição do usuário com qualidade e regularidade, assim como com eficiência e oportunidade" (...) "Essa continuidade afigura-se em alguns casos de maneira absoluta, quer dizer, sem qualquer abrandamento, como ocorre com serviços que atendem necessidades permanentes, como é o caso de fornecimento de água, gás, eletricidade. Diante, pois, da recusa de um serviço público, ou do seu fornecimento, ou mesmo da cessação indevida deste, pode o usuário utilizar-se das ações judiciais cabíveis, até as de rito mais célere, como o mandado de segurança e a própria ação cominatória".

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o princípio da continuidade do serviço público é tão importante que o art. 28 da Lei 8.987/1995 ao determinar que "nos contratos de financiamento, as concessionárias poderão oferecer em garantia os direitos emergentes da concessão, **até o limite que não comprometa a operacionalização e a continuidade da prestação do serviço**" acaba por aproximar o regime jurídico das concessionárias de serviços públicos do regime jurídico dos bens públicos, insuscetíveis de ser objeto de direito real de garantia, como forma de proteger o princípio que se pretende acastelar.¹⁶

Ora, conforme já ressaltado, a discussão não é a respeito da indispensabilidade da energia quanto serviço público. A questão é que a arrecadação provinda do ICMS sobre a energia elétrica compõe a maior parcela da receita que permite ao Estado executar suas funções e atender à população.

Por conseguinte, constata-se plenamente inadequada a pretensão da contribuinte, ora RECORRENTE, de fazer incidir menor alíquota de ICMS sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, uma vez que - além não haver inconstitucionalidade alguma na que é atualmente aplicada, conforme já

¹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito administrativo, 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 1996, p. 165.

¹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas, p. 347.

exaustivamente demonstrado nas presentes contrarrazões - seria prejudicial à atividade administrativa, impactando negativamente a prestação do serviço público, contrariando, assim, o princípio supra delineado.

V DOS PEDIDOS

Ante o exposto, a Procuradoria do ESTADO, parte RECORRIDA, requer, respeitosamente, a improcedência dos pleitos postos pela Souto Borges LTDA., ora RECORRENTE, no sentido de:

- (i) reconhecer, preliminarmente, a incompetência da Corte para fixar alíquotas, haja vista que não detém função legiferante; ou, alternativamente; e
- (ii) negar provimento ao presente Recurso Extraordinário, reconhecendo que fora contemplado o princípio constitucional da capacidade contributiva, na forma da seletividade, pela legislação do ESTADO.

Nestes termos, pede deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB nº XX.XXXX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito administrativo, 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 1996.

BERGAMINI, Adolpho. ICMS: Análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária. 4ª ed. rev., atual e ampl. São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 2019.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. Interesse Público – IP, Belo Horizonte, ano 13, n. 67, maio/jun 2011. Disponível em: <http://dspace/xmlui/bitstream/item/3587/PDIlexibepdf.pdf?sequence=1> Acesso em: 02/07/2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28. ed. São Paulo:Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas.
MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2017.

MORAES, Alexandre de, 1968 - Direito constitucional / Alexandre de Moraes. – 37ª ed. São Paulo. Atlas, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e o “propósito negocial”. Quartier Latin, Porto Alegre, 2015.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 36ª ed. São Paulo. Malheiros, 2013.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE 522
FAZENDA

Alberto Missrie
Débora Santos da Conceição Ferraz
Nara Cristina e Silva Rezende

Excelentíssimo(a) Senhor(a) Ministro(a) do Excelso Supremo Tribunal Federal

Recurso Extraordinário número

Recorrente: Souto Borges Ltda Recorrido: ESTADO

O ESTADO, regularmente qualificado nos presentes autos, vem se dirigir, com o devido acato, à presença de Vossa Excelência, para expor o presente **Memorial**. Reiteram-se, neste momento, as razões de fato e os fundamentos jurídicos que norteiam o improvimento do Recurso Extraordinário apresentado pela parte recorrente.

I - Dos fatos que demandaram a presente judicialização

a. das alegações iniciais da recorrente

O recurso extraordinário Número resultou de demanda ajuizada pela empresa SOUTO BORGES, ora Recorrente, para que o ESTADO, ora Recorrido, não mais submeta o Recorrente à alíquota de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica.

Alega o Recorrente que a atividade de energia, por ser essencial, deve estar submetida à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais ou, ao menos, à alíquota de 7%, prevista para as mercadorias especialmente úteis. Como afirmado acima, pela legislação vigente a ora Recorrente está submetida à alíquota de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica. Insta mencionar, contudo, que, na comercialização de energia elétrica a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais com limite de até 500kwh, **tal alíquota é de 12%**. Atualmente, a legislação do Estado adota alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores, e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário – com exceção de itens luxuosos, em que a alíquota é de 22%. Consigna-se que foi reconhecida repercussão geral à questão.

b. dos fundamentos utilizados para improcedência do pedido

Ocorre que, ao agir com o costumeiro acerto, o Egrégio Tribunal de Justiça do ESTADO e a r. sentença de primeiro grau julgaram a ação improcedente sob importantes preceitos jurídicos. O primeiro deles é encapado pelo entendimento de que norma constitucional prevista no artigo art. 155, §2º, III, Constituição Federal, abrangea ideia de que a seletividade para o ICMS em razão da essencialidade é autorizada – e não imposta, como no caso dos Impostos sobre produtos industrializados(IPI). Ademais, outros fundamentos foram coerentemente expostos para que o pedido fosse julgado improcedente, sendo forçoso reconhecer a existência de ao menos qua-tro debates jurídicos que permeiam a situação acima narrada: i - o linguístico; ii - o que abarca o conceito de extrafiscalidade e prioriza o direito aos cidadãos de terem um meio ambiente equilibrado; iv – o que reflete sobre o instituto da capacidade contributiva e dos conceitos de contribuinte de fato e de direito v – por fim, o debate que leva em conta o princípio basilar da Separação de Poderes.

Tais fundamentos, já expostos pelo E. Tribunal de Justiça do ESTADO, somente evidenciam que, no caso narrado, não houve ofensa ao princípio da seletividade em razão da essencialidade previsto no artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal, notadamente porque o ente tributante aplicou alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do consumidor, ou seja, do volume de energia que foi consumido. Tudo conforme estabelece a regra do artigo 155, 2º, III, CF.

Mais a mais, importante lembrar do argumento do juízo de primeiro grau e também do E. Tribunal. Nas duas r. decisões, lembrou-se que, em oposição ao que a Constituição Federal estabeleceu para o IPI, tributo em que a seletividade é **obrigatória**, em relação ao ICMS o legislador autorizou de maneira facultativa a adoção do princípio da seletividade do imposto.

Reitera-se, assim, que o notório objetivo do ora Recorrente de tentar equalizar o termo linguístico usado pelo legislador, notadamente uso da palavra “poderá” e não “deverá”, parece desprovido de um importante debate – o hermenêutico (i), que perpassa pelo desafio semiótico da interpretação jurídica. Afinal, tornar imperativa a diferenciação de alíquotas não constituiria uma afronta ao anseio do legislador ao

descrever a norma e utilizar o signo “poderá” e não “deverá” ? Qual seria o papel do Judiciário

na técnica da seletividade (ii)? Ora, sendo a energia elétrica um recurso não abundante na natureza, é coerente do ponto de vista humanista da tributação notar que a essencialidade e a extrafiscalidade caminham juntas.

Destarte, necessário pontuar que, ao pensar no caráter extrafiscal de um tributo, corrobora-se com a ideia de tributação como função indutora (iii). De que adianta o uso dos mecanismos jurídicos se não se alcança um efeito prático na realidade? *In casu*, a parte Recorrente informa nos autos do processo que a comercialização a clientes de consumo reduzido tem, sim, alíquota reduzida, o que já demonstra a lógica de utilização do tributo de maneira indutora. Aduzir de maneira ponderada a respeito dos questionamentos acima é o que far-se-á a seguir.

II Das razões para o não provimento do recurso

II.1 - A aplicação da semiótica jurídica sob a égide dos preceitos constitucionais: a seletividade como uma faculdade

Cuida-se de importante debate a respeito da seletividade do ICMS no inciso III do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal. Seria, pois, o emprego da seletividade uma observância obrigatória ou facultativa dos Estados? Com a devida licença a entendimento diverso, o argumento de que a seletividade em função da essencialidade para o ICMS não pode ser imposta, sendo apenas autorizada, coaduna-se com o que determinam as normas constitucionais, sendo certo que analisar a regra do artigo acima de modo estanque linguisticamente só trará resultados favoráveis aos particulares, olvidando-se de importantes direitos coletivos, entre eles o direito ao meio ambiente, conforme acima mencionado. Explica-se.

Pelos ensinamentos de Bittar (2010, página 65), extraímos:

O Direito, frequentemente, embate-se não só com a sua estrutura mutante, mas também com o fato de que a realidade é por si pluridiscursiva e polissêmica. A culturalidade, em uma análise de cunho jurídico, é e sempre será o supedâneo de toda a abordagem, visto que se trata aqui de apreender o fenômeno jurídico em sua produção, em sua estrutura regular de apresentação entre os fatos culturais. Os signos são, também, fatos culturais.

Assim, em sede de recurso extraordinário, é certo que uma Semiótica Jurídica Aplicada deve, ainda segundo o magistério de Bittar, fazer muito mais do que construir vocábulos que são específicos para problemas que já conhecemos. Para fazer sentido, não deve satisfazer-se sobre si mesma, mas relacionar-se com outros estudos. No presente memorial, a proposta é debater sobre a multiplicidade de estudos, tais como a sustentabilidade e os ensinamentos da semiótica jurídica, que harmonizam-se com as normas constitucionais e que encampamos para corroborar o fato de que imprimir efeitos extrafiscais, notadamente fomentar que enormes conglomerados comerciais e companhias dotadas de expressivo valor patrimonial possam economizar energia, eis que atualmente, segundo dados do Operador Nacional do Sistema Elétrico¹, vive-se a pior crise hídrica dos últimos 91 anos.

É indubitável, pois, que tal caráter extrafiscal observado no caso concreto é afinado ao ponto de vista das normas constitucionais. A extrafiscalidade será pormenorizadamente abordada no item II. 2 deste Memorial. Volta-se, pois, ao debate das questões linguísticas aqui envolvidas:

Dispõe o artigo 155, inciso III, parágrafo 2º, Constituição Federal:

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 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.

¹ Disponível em Escassez Hídrica (ons.org.br) [s.d.]. Acesso em 04 de setembro de 2021.

Nos parágrafos acima, asseverou-se que analisar um regramento de maneira estanque não parece algo adequado do ponto de vista das ciências jurídicas. E é exatamente de maneira demasiada delimitada pensar na expressão “poder”, que sintaticamente no caso narrado constitui um verbo, como o “poder-dever” dos entes políticos. Afinal, se não puder o legislador utilizar um tempo verbal (poderá) para sustentar algo que não é imperativo – anota-se que, segundo as lições dos gramáticos Cunha e Cintra (2001, p.101), o emprego estilístico do futuro do presente serve para indicar fatos certos ou prováveis, além de exprimir probabilidades sobre fatos atuais – , corre-se o risco de fazer-se dos blocos legais conglomerados de expressões jurídicas que podem ser dissociadas do campo linguístico. O Voto do Ínclito Ministro Alexandre de Moraes, no exame do Tema 745 da Repercussão Geral, Recurso Extraordinário 714.139, ao citar Harada (2018, páginas 519-520) consigna tal entendimento:

Não concordamos com o posicionamento de alguns estudiosos, que a partir da distinção entre normas de estrutura e normas de conduta, inclui o retroci-tado inciso III, do § 2º, do art. 155 da CF dentre as primeiras, para sustentar que o legislador ordinário deve, necessariamente, observar a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. A seletividade inte- graria, por assim dizer, o próprio processo legislativo. A palavra “poderá” não deve ser confundida com a palavra “será”, que consta em relação ao IPI(art. 153, § 3o, I da CF). O ICMS poderá ser seletivo, ao passo que o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna. Não vejo como se possa sustentar que a seletividade do ICMS integra o processo legislativo, com fundamento no conceito de norma de estrutura, que não tem pertinênciaao caso sob exame. Mais grave, ainda, a confusão feita entre o verbo “poder” com o substantivo “poder”, para sustentar que, quando o Texto Magno con- fere um poder, está a conferir ipso fato um dever. É certo que existe o poder-dever dos entes políticos, Plenário Virtual - minuta de voto - 11/02/21 17:11 14 como bem salienta o festejado jurista Celso Antonio Bandeira de Mello. Sóque aí se trata de poder enquanto força imanente do Governo para atingir a finalidade do Estado. Nada tem a ver com a disposição constitucional sob comento, que emprega a palavra “poderá” como futuro do verbo poder.

Tal ponderação, de que não se pode confundir o uso de um verbo utilizado, qual seja, “poderá”, com o substantivo “poder”, especialmente para sustentar que

o Texto Magno está a falar de um "dever", é corroborado, a título de exemplificação, com o recurso linguístico usado no artigo 153, §3º, I, CF, o qual dispõe que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto. Lembra-se que, sintaticamente, o verbo "ser" indica um estado de permanência e, para o IPI, foi utilizado para empregartal condição. Ou seja, é mandatório que o IPI seja seletivo em razão da essencialidade de determinado produto. Tem-se, portanto, que embora haja o entendimento jurídico da potestatividade inerente à expressão "poder", o certo é que, no caso do ICMS, o legislador atribui margem mais extensiva de decisão do que o termo "seráseletivo", reservado apenas ao IPI. Assim já foi decidido pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. ALÍQUOTA. SELETIVIDADE CONFORME ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. WRIT CONTRA LEI EM TESE. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. Hipótese em que a recorrente impetrou Mandado de Segurança preventivo contra a exigência de ICMS sobre serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Argumenta que a alíquota fixada em 29% pela legislação goiana viola o Princípio da Seletividade, de fundo constitucional, conforme a essencialidade da mercadoria e do serviço. O cerne do pleito mandamental refere-se à declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual. Há, em tese, efeitos concretos advindos da referida declaração de inconstitucionalidade, uma vez que a impetrante é contribuinte "de fato" do ICMS na qualidade de adquirente dos serviços tributados. No entanto, toda a demanda concentra-se no afastamento geral e irrestritoda legislação que fixou a alíquota em 29%, com efeitos ilimitados para o futuro. O impetrante pleiteia a inaplicabilidade de qualquer outra norma legal que fixe alíquotas acima do percentual básico, e não apenas aquela apontada em seu arrazoadado. Inviável o sucesso da demanda, por se tratar não apenas de writ contra lei em tese (Súmula 266/STF), mas também de pleito que redundaria em imunidade contra qualquer norma estadual relativa à matéria. Ainda que se ultrapasse o óbice da Súmula 266/STF, não houve prova pré-constituída do suposto direito violado. A Constituição Federal dispõe que o ICMS

"poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (art. 155, § 2º, III ? grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que "será seletivo, em função da essencialidade do produto" (art.153, § 3º, I, da CF ? grifei). Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsi- derar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade ine- rente à expressão "poderá ser seletivo". No entanto, há que reconhecer que é deter- minação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão "de- verá ser seletivo", reservada apenas ao IPI. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos. "

Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremp- toriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. Mais: essa prova, no caso do Mandado de Segurança, deveria ser pré-constituída. A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo cri- tério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada. O impe- trante apenas argumenta que a alíquota de 29% seria inadequada para a hipótese. Não há como aferir ofensa ao Princípio da Seletividade sem ampla e criteriosa análise das demais incidências e alíquotas previstas na legislação estadual. Esse estudo não foi apresentado com a inicial e, mesmo que fosse, a controvérsia a respeito deman- daria dilação probatória adicional, o que é incompatível com o rito do mandamus. Re- curso Ordinário não provido. **(RMS 28.227/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/2009, DJe 20/04/2009)**

As ponderações de Bevilacqua e Buissa (2017, página 131) também justificamo uso do verbo "poderá" pelo legislador:

Há quem sustente que, no caso específico das operações de energia elétrica e de comunicações por ventura aplicada genericamente a seletividade ao ICMS, ter-se-ia uma quebra da neutralidade, dada a própria essencialidade da mercadoria e do serviço. Dado tratar-se de mercadorias e serviços que os consumidores não deixarão de fruí-las

diante de um aumento do ônus tributário, nem mesmo consumirão mais diante de uma redução de seu preço final, é que a seletividade não poderá ser aplicada *in totum* ao ICMS; por isso o constituinte sabiamente serve-se do termo “poderá”.

Desta feita, outra análise não se espera do caso concreto do que aquela que, sensatamente, enxerga o uso do verbo poderá como intrínseco a ideia de que há no texto legal do artigo 155, inciso III, parágrafo 2º, margem mais dilatada ao que foi estabelecido no artigo 153, §3º, I, CF. Sendo de tal maneira, não se vislumbra inconstitucionalidade na aplicação das alíquotas que a ora recorrente questiona.

II. 2 - A extrafiscalidade em harmonia com o ponto de vista Constitucional. A sustentabilidade e o direito a um meio ambiente equilibrado

É sabido, como ensina Shoueri (2020, página 117), que os impostos têm funções diversas da simples distribuição dos encargos públicos entre a sociedade. Portanto, normas tributárias concernentes a impostos podem ter um caráter de intervenção sobre o Domínio Econômico. Trata-se da chamada extrafiscalidade, fenômeno encontrado em toda espécie tributária.

Na demanda aqui discutida, não se ignora o caráter essencial da energia elétrica em detrimento a outros tipos de produtos, como artigos luxuosos ou supérfluos. No entanto, roga-se seja acurado, entre outras ponderações, o que preceitua o artigo 225 da Constituição Federal: “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para os presentes e futuras gerações”. Exposto isso, necessário destacar que os recursos energéticos não são abundantes na natureza.

No Brasil, o sistema de produção de energia elétrica é hidro-termo-eólico de grande porte, sendo que as usinas hidrelétricas predominam, segundo dados do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS). Ainda segundo informações obtidas por meio do sítio da Internet do ONS², a evolução da capacidade instalada no Sistema

² Disponível em O Sistema em Números (ons.org.br), Acesso em 04 de setembro de 2021.

Interligado Nacional (SIN) em 2021 mostra que as hidrelétricas respondem por 63,2% da produção de energia (108.663 MW), sendo que eólicas representam 11,2%; térmica óleo e diesel por 2,5%; Biomassa 8,2%; térmica gás e GNL 8,9%; solar por 2,7%; nuclear 1,2% e outras 0.4%. Repisa-se: atualmente vive-se a pior crise hídrica desde 1930, conforme já exposto acima.

Não é coerente, portanto, olvidar do caráter extrafiscal dos tributos. No caso em comento, temos clara a função indutora da tributação com o objetivo de gerar efeitos práticos na realidade, quais sejam, fomentar a atitude sustentável de economizar energia aos consumidores que mais a utilizam, mais a consomem. Além disso, a ora recorrente está submetida à alíquota de 12% nas operações de comercialização a contribuintes que menos consomem.

Vê-se, assim, que a majoração das alíquotas não se dá na comercialização de todo tipo de consumidor. O aumento ocorre a quem mais consome. Outrossim, elevar a alíquota do tributo apenas a consumidores de vultuosa condição econômica contribui para não lesar o importante bem jurídico do meio ambiente. Ao se observar, na situação fática aqui trabalhada, a aplicação de 25% nas enormes comercializações de energia elétrica evidencia-se a função extrafiscal da norma. Importante fresta neste sentido foi discutida por esta Suprema Corte (RE 183.130, rel. min Carlos Velloso, red.p/ o ac.min. Teori Zavaski. P. j. 25-9-2014, DJE 225 de 17-11-2014). Na ocasião, entendeu-se que a aplicação da Súmula 58 comporta exceção nos casos que o caráter extrafiscal da norma é comprovado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. OPERAÇÕES INCENTIVADAS. LEI 7.988/89, ART. 1º, I. 1. Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF. 2. Recurso Extraordinário improvido.

(RE 183130, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2014, DJe-225 DIVULG 14-11- 2014 PUBLIC 17-11-2014 EMENT VOL-02758-01 PP-00001)

Ao argumento acima, notadamente do *distinguishing* adotado pela Corte para considerar a extrafiscalidade do tributo, acumula-se a concepção contemporânea do Direito Tributário. Costa (2020, páginas 42 e 43)³ destaca, ao discorrer sobre o caráter humanista do Direito Tributário, as noções de fiscalidade e extrafiscalidade:

Os fatos abrangidos nas regras-matrizes de incidência tributária não de ser, sempre, de significativo conteúdo econômico, de modo a conferir suporte à exigência de tributos. E a tributação, por sua vez, há de ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, impondo a edição de leis tributárias com a observância dos princípios pertinentes, a adoção de uma conduta ética no exercício da fiscalização, a lisura dos procedimentos administrativos e a edição, pelo Fisco, de atos normativos nos estritos limites legais, dentro ou- tras providências. Interessante observar que os direitos fundamentais dão su- porte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade.

A ideia ora exposta corresponde à noção de *fiscalidade*, revelada no emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias, sem consideração a outros objetivos.

Por outro lado, o direito de liberdade, genericamente considerado, é alcan- çado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a se- rem perseguidos, uma vez que a exigência daquele pode influenciar compor- tamentos, determinando as opções dos contribuintes.

Nessa hipótese, ocorre a *extrafiscalidade*, que se traduz na utilização de ins- trumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias mas sociais, políti- cas ou econômicas, constitucionalmente contempladas.

Exsurge, diante dos ensinamentos doutrinários e legais até aqui discutidos, a ideia da existência do Estado e do direito tributário para a consecução do bem

³ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

comum. Imprescindível, assim, entender a visão humanista da tributação. Evidente que a atividade estatal de tributar não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas também assegurar o exercício de direitos públicos, ela também constitui um instrumento para atingir os objetos fundamentais da nossa república. A extrafiscalidade tem caráter crucial neste papel, notadamente porque observa as necessidades coletivas, como o direito ao meio ambiente, e também atende aos auspícios da Ordem Econômica (artigo 3º, II, Constituição Federal).

Na ADI 1.276 (ADI 1.276, rel. min. Ellen Gracie, j. 28.08.2002, P. Dj de 29.11.2002) observou-se que, "ao instituir incentivos fiscais a empresas que controlam empregados com mais de quarenta anos, a Assembleia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia".

Ademais, lembra-se que a oferta da energia elétrica depende do volume hídrico dos reservatórios de água. Aliado a isso, pontua-se que os recursos hídricos não são abundantes na natureza e é exatamente por isso que o Estado contempla o bem energia elétrica – a partir de fontes sustentáveis – com isenções e desonerações. Assim pode ser verificado no Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CON-FAZ) nº 16/2015 e da Lei 13.169/2015 e também no Convênio ICMS 156⁴.

As reflexões acima corroboram a importância da utilização do imposto de ma- neira indutora. Outrossim, o raciocínio da indução de condutas também pode ser aplicado à majoração de alíquotas para **grandes consumidores** (grifo nosso), no caso das operações envolvendo comercialização de energia elétrica. São as considerações acima que legitimam a alíquota adotada pelo legislador estadual. Por todo o debatido, verossímil, no caso em comento, que as alíquotas estejam dispostas da forma que estão, sendo evidente que já há diferenciação possível, eis que para os menores consu- midores aplica-se a alíquota de 12%. Por fim, diante do exposto,

⁴ O convênio ICMS 156 prorroga até 31 de dezembro de 2028 o Convênio ICMS 101/97, que concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV156_17. Já o Convênio CONFAZ nº 16/2015 garante que a produção de energia elétrica por micro e minigeradores no Estado igual ou inferior a 1 megawatt (MW) seja isenta do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS).

chega-se a importante discussão que abrange a capacidade contributiva e a isonomia tributária.

II. 3 - A capacidade contributiva e a isonomia

Não se argumenta que o princípio da capacidade contributiva e também da isonomia tenham sido violados. Isso porque, como já discutido, se o ICMS **poderá ser seletivo** e se já existe uma gradação das alíquotas, é certo que o contribuinte com menor capacidade econômica pagará de maneira proporcional (alíquota de 12 % acima mencionada). Evidente, assim, que houve tratamento diferenciado aos contribuintes. Complementa-se.

É sabido que a capacidade contributiva é um parâmetro crucial de desigualdade que deve ser levado em conta para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas. Nesta linha, não parece equivocado afirmar que o princípio da capacidade contributiva está simbioticamente relacionado ao princípio da isonomia. Assim dispõe o artigo 145, § 1º, CF:

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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Com base na norma acima, pode-se extrair que todos os impostos incidem sobre manifestações de riqueza, sendo certo que cada cidadão será solidário na medida de suas possibilidades. No caso narrado, quem tem mais renda e mais consome energia elétrica contribuirá mais, sem comprometer sua capacidade contributiva, sua subsistência. Tal raciocínio é corroborado com as alíquotas diferenciadas para produtoras cooperativas rurais com limite de até 500 kwh e consumidores com consumo de até 150 Kwh. AVILA (2012, páginas 453 e 454), ao citar AMARO e CARRAZA, afirma:

[...] no caso dos tributos indiretos, a capacidade econômica do contribuinte de fato deve ser levada em conta, pois, não sendo assim, "o princípio poderiaser abandonado, para efeito de tributação de alimentos básicos e de remédios, a pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes são empresas de altíssimo poder econômico. O princípio da seleti-vidade funcionaria, na expressão de CARRAZZA, como instrumento de apli-cação do princípio da capacidade contributiva aos contribuintes de fato, no caso dos tributos indiretos.

Sabe-se, outrossim, que o contribuinte chamado "de fato" é aquele que suportará o ônus fiscal. No caso trabalhado, como mostrado no item I deste Memorial, já existe uma faixa de diferenciada de alíquota que, ao final favorecerá os contribuintes de fato mais necessitados e de menor capacidade contributiva, o que, por si só, confere justiça fiscal ao ICMS sem desprezar a neutralidade na tributação, eis que concedidos tais benefícios em um ambiente que não de mercado. Assim nos lembra BEVILACQUA (2014, disponível em www.stf.jus.br>. Acesso em 31 de agosto de 2021)⁵ ao discorrer sobre os argumentos de Estados da Federação em demanda similar à aqui trabalhada. Infere-se, após tais ponderações, o que será relatado a seguir.

Apesar de a doutrina majoritária defender que a capacidade contributiva a ser analisada e protegida é a do contribuinte de fato, um dos maiores estudiosos da tribu-tação sobre o consumo, o saudoso professor Alcides Jorge Costa, em contrário, en-tende que a capacidade contributiva a se levar em conta é a do sujeito passivo de direito, sem considerar-se o fenômeno econômico da repercussão⁶.

E ainda que se considere esse entendimento minoritário por parte da doutrina, as alíquotas adotadas pelo Estado apresentam coerência, vez que também clara a ideia da adoção da essencialidade da energia ao estabelecer porcentagens diferenciadas para quem consome de maneira reduzida. No caso debatido, ainda que o legislador atribuísse isenção da alíquota em razão da essencialidade da energia elétrica,

⁵ BEVILACQUA, Lucas. Manifestação da Câmara Técnica do Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados no Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, de 14 de agosto de 2014. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 31 de agosto de 2021.

⁶ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. RDT Revista de Direito Tributário, n. 55 São Paulo, Revista dos Tribunais, 1991 p. 302), apud AMARO, Luciano. Direito tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 2021.

não há como constatar que o repasse seria feito ao contribuinte de fato. Conclui-se que, ao estabelecer alíquotas diversas, notadamente 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica em geral e 12% a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais com limite de até 500kwh, evidencia-se que o legislador tratou desigualmente os desiguais, eis que levada em conta a capacidade econômica - e aí pode-se pensar no contribuinte de direito e nos reflexos para os contribuintes de fato - dos consumidores, o que é basilar quando se estuda o princípio da isonomia.

II. 4 Atuação como legislador positivo ofenderia o princípio da separação de poderes

Em consonância com o até aqui discutido, parece claro que não há vício na alíquota de ICMS DE 25% utilizada pelo ESTADO. Isso porque, a redação do artigo 155, §2º, III evidencia que a regra da seletividade é facultada ao legislador. À mingua de fatos diversos do aqui debatido, é certo que não só o princípio da essencialidade do bem foi considerado, mas também, como já afirmado, o da capacidade contributiva, não sendo mandatória a aplicação da alíquota zero nem a alíquota reduzida de 7%.

Dispõe o artigo 150, § 6º, Constituição Federal:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Desta feita, é evidente que qualquer redução do tributo estaria vinculada à norma acima mencionada, o que por si só corrobora a tese de que a mudança pleite-

ada pela Recorrente é completamente descabida, porquanto afrontaria veementemente o **princípio da Reserva Legal**.

Nessa linha, interessante recordar dos ensinamentos de Ávila (2012, página 71) quando o autor explicita: "as limitações constitucionais ao poder de tributar determinam os "limites contedúísticos" gerais, que a constituição instituiu para o Poder Legislativo e para o Poder Executivo, isto é, 'o que' pode ser objeto de uma relação obrigacional tributária e 'o que' pode ser objeto de fiscalização".

Neste ponto, pertinente a reflexão de que, caso a demanda trazida pela parte recorrente seja acolhida, o princípio da Separação dos Poderes estaria violado. Isso porque, determinar quais são as alíquotas a serem adotadas pelo Estado constitui uma clara atuação como legislador positivo, o que é vetado pelo princípio supracitado. A tarefa pleiteada pelo Recorrente é, pois, função típica do Poder Legislativo (Estadual ou Distrital). Afinal, conforme preceituam os artigos 2º e 60, §4º, III, da Constituição Federal, a necessidade de divisão do poder entre os órgãos distintos é clara, sendo certo que, salvo exceções constitucionais (o que não é o caso), o correto é a indelegabilidade das atribuições típicas de cada Poder.

Conclui-se, outrossim, que o pedido do ora Recorrente é impossível do ponto de vista jurídico, eis que expressamente vedado pela norma constitucional, notadamente se for levado em conta que, em consonância com o princípio da Separação de Poderes e da Reserva Legal, não poderia haver controle judicial no caso aqui trabalhado.

II. 5 – Do princípio da praticabilidade tributária

À luz da análise da extrafiscalidade discutida até o presente momento, fundamental recordar da categoria da praticabilidade. Mas como definir praticabilidade e como relacioná-la ao aqui debatido? Recorre-se, costumeiramente, ao magistério de Derzi (1981, página 251) para considerar praticabilidade como "nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis".

A praticabilidade tributária já foi invocada no bojo das discussões da ADI 4697-DF, relatada pelo ministro Edson Fachin, que considerou constitucional a

delegação legislativa que autoriza a autarquias corporativas estabelecer o valor exato da anuidade, critérios de isenção profissional, regras de recuperação de créditos, parcelamento e concessão de descontos, conforme os §§1º e 2º do art. 6º da Lei 12.514/11.

AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO CONJUNTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSELHOS PROFISSIONAIS. AUTARQUIAS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERESSE PROFISSIONAL. ANUIDADES. ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. LEI COMPLEMENTAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. PRATICABILIDADE. PARAFISCALIDADE. LEI FEDERAL 12.514/2011. 1.

A jurisprudência desta Corte se fixou no sentido de serem os conselhos profissionais autarquias de índole federal. Precedentes: MS 10.272, de relatoria do Ministro Victor Nunes Leal, Tribunal Pleno, DJ 11.07.1963; e MS 22.643, de relatoria do Ministro Moreira Alves, DJ 04.12.1998. 2. Tendo em conta que a fiscalização dos conselhos profissionais envolve o exercício de poder de polícia, de tributar e de punir, estabeleceu-se ser a anuidade cobrada por essas autarquias um tributo, sujeitando-se, por óbvio, ao regime tributário pátrio. Precedente: ADI 1.717, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, Tribunal Pleno, DJ 28.03.2003. 3. O entendimento iterativo do STF é na direção de as anuidades cobradas pelos conselhos profissionais caracterizam-se como tributos da espécie "contribuições de interesse das categorias profissionais", nos termos do art. 149 da Constituição da República. Precedente: MS 21.797, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 4. Não há violação à reserva de lei complementar, porquanto é dispensável a forma da lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Precedentes. 5. Em relação à ausência de pertinência temática entre a emenda parlamentar incorporada à Medida Provisória 536/2011 e o tema das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral, verifica-se que os efeitos de entendimento da ADI 5.127, de relatoria da Ministra Rosa Weber e com acórdão por mim redigido, não se aplica à medida provisória editada antes da data do julgamento, uma vez que a este foi emprestada eficácia prospectiva. 6. A Lei 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física, assim como por haver diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte. 7. Não ocorre violação ao princípio da reserva legal, uma vez que o diploma impugnado é

justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse pro-fissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/11. 8. No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de certos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade. Doutrina. 9. Ações Diretas de Inconstitucionalidade improcedentes. (ADI 4697, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016, PRO- CESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017)

(STF - ADI: 4697 DF - DISTRITO FEDERAL 9956359-14.2011.1.00.0000, Relator: Min. EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 06/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-063 30-03-2017)

Assim, vê-se que a diferenciação de alíquotas se mostra adequada ao quanto previsto na norma do inciso III, do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, notadamente se olhada à luz dos critérios da praticabilidade tributária e extrafiscalidade. Como já argumentado até aqui, vive-se uma crise hídrica sem precedentes. Além disso, aos consumidores com menor capacidade contributiva e que consomem menos a alíquota aplicada é a de 12%, revelando-se proporcional. Como nos lembra Carvalho (2019, acesso à obra em formato E-Book, posição 3613), a expressão "dever-ser é uma expressão sintática e move-se na articulação enraizada nos enunciados deônticos. No caso em concreto, é notório, como já demonstrado, que o uso da expressão poderá não representar uma obrigação, o poder-dever próprio dos entes políticos, mas sim uma autorização do legislador a aplicação da seletividade consubstanciada na essencialidade de um produto. Nesse sentido, ainda segundo o magistério de Carvalho (2010, p. 287):

"A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a composição da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa

forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade”.

Nesse sentido, por todo o exposto, observa-se que a evidente praticabilidade tributária no caso concreto identifica que o fim extrafiscal pode estar coerentemente embutido na situação fática impugnada pela ora Recorrente, que claramente desprezou a situação da crise hídrica atual. E mais. Não parece haver conflito no caso em comento entre capacidade contributiva e praticabilidade justamente porque a alíquotareduzida foi aplicada. Isenção ou alíquota ainda menor seria fato somente autorizado, e não imposto, ao legislador. Outrossim, a isenção também representaria insegurançajurídica. Explica-se. Ensina Francisco Alcides Jorge Costa (2017), ao prefaciara obra Normas Tributárias Indutoras e intervenção econômica de Luís Eduardo Schoueri (2005, página 09).

“o que há são impostos com funções preponderantemente fiscais e impostos preponderantemente extrafiscais, mesmo porque a extra fiscalidade não implica na dispensa da observância dos princípios próprios da tributação. (...) a seletividade no ICMS, imposto de caráter eminentemente fiscal (arrecadatário), não é de aplicação generalizada nos exatos termos em que prescrito na Constituição Federal” (...) dado que “a arrecadação do ICMS sobre a energia elétrica corresponde em torno de 10% da arrecadação tributária dos Estados” (in BEVILACQUA, Lucas e BUISSA, Leonardo. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 131, jul./ago. 2017).

Assim, antes de se aventar a possibilidade de acolhimento do pleito da Recorrente de que seja aplicada alíquota zero em razão da essencialidade, mister lembrar que toda isenção, dada a lei de responsabilidade fiscal, precisa ser compensada com arrecadação de outra forma, que pode prejudicar cidadãos mais carentes. Um exemplo é o ocorreu com a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (Cide) sobre o diesel, situação em que o governo, por meio da medida provisória, limitou isenção de IPI em carros PcD para reduzir preço do diesel, praticamente extinguindo veículos destinados a pessoas com deficiência.

Inferese, com isso, que reduzir forçosamente a alíquota por parte do Judiciário pode provocar o resultado inverso do almejado, sob pena de a arrecadação precisar ser compensada de outra maneira. É evidente, outrossim, que o pleito do recorrente de isenção da alíquota é capaz de ameaçar não só princípios basilares do sistema constitucional tributário e do ordenamento jurídico, como já explicado, mas também poderá afrontar outros tipos de contribuintes, inclusive os que mais necessitam do uso da tributação de maneira efetiva para que haja coadunação com os objetivos fundamentais da República (como no exemplo da Cide sobre o diesel acima narrado).

Mais a mais, utilizar somente o princípio da dignidade da pessoa humana – e aqui não se discute que este princípio seja cerne no ordenamento jurídico –, como vê-se na peça do ora Recorrente, significa usar de forma excessivamente retórica tal princípio, sem enxergar que o necessário para garantir o mínimo vital foi pensando pelo legislador quando este aplicou alíquotas reduzidas a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais com limite de até 500 kwh. Incontestemente, pois, o improvimento do recurso é medida que se impõe.

II. 6 – Da modulação de efeitos e dos impactos financeiros e orçamentários

Na excepcional hipótese desta C. Corte considerar o pedido do ora Recorrente procedente, fundamental a modulação de efeitos de eventual decisão nesse sentido, o que se pede de maneira subsidiária. Isso porque, deve-se lembrar dos evidentes impactos financeiros que eventual acolhimento do pedido da Recorrente proporcionaria. Ademais, é sabido que a capacidade de endividamento dos Estados é significativamente menor do que a da União, o que por si só justifica que o ICMS pode ser seletivo – e não deve –, como no caso do IPI, tributo de competência federal.

Fundamental consignar, ainda, a respeito do risco fiscal e dos impactos orçamentários que eventual provimento acarretaria. Conforme já salientado por esta C. Corte: “a lei orçamentária é a lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição” (STF. Medida Cautelar na ADI 4048. Ministro Ayres Britto, p. 223, Rel. Ministro Gilmar Mendes, 2008). O artigo 165, §5º,

Constituição Federal, também elenca que todo orçamento, com despesas e as receitas que as atenderão, deve estar previsto na Lei Orçamentária Anual. Com o escopo de exemplificar o risco fiscal que improvável acolhimento do pedido do Recorrente representaria, somente no Estado de São Paulo o ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações corresponde a 30% do total de arrecadação tributária, segundo dados oriundos das Secretarias da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

Por fim, com o objetivo de reduzir o evidente impacto financeiro que a procedência do pleito poderia acarretar, pugna-se que os efeitos de eventual provimento possam ocorrer de maneira paulatina, admitindo-se, assim, a modulação de efeitos no controle concentrado (*ex nunc*). Assim já foi decidido:

Recurso extraordinário. Direito do Trabalho. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço(FGTS). Cobrança de valores não pagos. Prazo prescricional. Prescrição quinquenal. Art. 7º, XXIX, da Constituição. Superação de entendimento anterior sobre prescrição trintenária. Inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da Lei 8.036/1990 e 55 do Regulamento do FGTS aprovado pelo Decreto 99.684/1990. Segurança jurídica. **Necessidade de modulação dos efeitos da decisão.** Art. 27 da Lei 9.868/1999. Declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc*. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 522897, Relator (a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-217 DIVULG 25-09-2017 PUBLIC 26-09-2017)(**STF - RE: 522897 RN - RIO GRANDE DO NORTE, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 16/03/2017,**)

Tribunal Pleno)III – as conclusões

Após todo o dissertado, pode-se responder aos questionamentos realizados no início do presente Memorial da seguinte forma, assentando de maneira clara que:

I – No caso do ICMS, a seletividade em razão da essencialidade é somente autorizada, e não imposta, o que por si só não evidencia inconstitucionalidade na aplicação de alíquotas diferenciadas que a ora Recorrente questiona. Pelo contrário, o caráter essencial foi observado em função da capacidade contributiva do

consumidor, já que houve diferenciação de consumidores industriais e comerciais dos domiciliares e também produtores rurais. Mudar o entendimento, em sede de repercussão

preconiza uma faculdade ao legislador não seria condizente às normas constitucionais vigentes;

O direito a um meio ambiente equilibrado (artigo 225, Constituição Federal) e a constatação de que a oferta de energia elétrica está intimamente ligada ao volume hídrico dos reservatórios de água são reflexões absolutamente coerentes às normas constitucionais em vigor. Enfatiza-se: utilizar o princípio da **extrafiscalidade** no caso concreto, notadamente ao induzir à cidadã conduta de se economizar energia, mostra-se absolutamente de acordo com os ditames constitucionais. Ademais, embora os tributos no geral comportem, em algum grau, tanto a função arrecadadora como a indutora, a jurisprudência vem se consolidando no sentido de que todos os tributos podem ser instituídos com objetivos extrafiscais, o que é coerente no caso trabalhado. Isso porque, a utilização de alíquotas mais elevadas sobre operações com energia elétrica (no caso concreto, 25%) somente foi observada nas comercializações com grandes consumidores. Possui tal majoração, portanto, o condão de evitar o consumo desenfreado de energia, especialmente porque falamos de recursos que não são inesgotáveis na natureza. Com isso, evitar-se-ia, ainda, a um racionamento forçado, o que poderia prejudicar toda e qualquer classe de consumidores;

i - É notório que o princípio da isonomia não foi renegado, eis que a alíquota majorada somente foi observada para as operações vultuosas envolvendo energia elétrica. Como já fundamentado, quem tem mais renda e mais consome energia elétrica contribuirá mais, sem comprometer sua capacidade contributiva, sua subsistência. Tal raciocínio é corroborado com as alíquotas diferenciadas para produtoras coo-perativas rurais com limite de até 500 kwh e consumidores com consumo de até 150Kwh. Infere-se, com o devido respeito a entendimento diverso, que obviamente a norma constitucional do artigo 155, §2º, III, Constituição Federal, atribui margem ao legislador para adotar alíquota diversas não apenas em razão da

essencialidade do bem, mas sobretudo tendo em mente às características, capacidade contributiva, de cada consumidor;

– Ainda que a extrafiscalidade, a clara faculdade para considerar a essencialidade do bem que o legislador atribuiu ao Estado e a capacidade contributiva não fossem levadas em conta, somente um único princípio, o da Separação de Poderes, inviabilizaria o acolhimento do pedido da Recorrente, já que atuar como legislador positivo, determinando alíquotas, não é tarefa do Judiciário;

– Observa-se que o princípio da praticabilidade tributária identifica que o fim extrafiscal pode estar coerentemente embutido na situação fática impugnada pela ora Recorrente. Explica-se. Claramente a ora Recorrente desprezou a situação da crise hídrica atual e o importante papel que um fim que não o meramente arrecadatório assumiria para o fomento de condutas sustentáveis;

– Numa excepcional hipótese de provimento do presente Recurso Extraordinário, o pleito, de forma subsidiária, é para que seja observada a modulação de efeitos da decisão, especialmente em razão dos notórios impactos econômicos que eventual provimento acarretaria, em especial por tratar-se de questão reconhecida em sede de repercussão geral;

Com o devido respeito, não há razoabilidade em argumentos diversos dos acima expostos que justifiquem o provimento do presente recurso.

IV - Dos pedidos

Pelo exposto, o Recorrido, respeitosamente, reitera o pedido formulado nas contrarrazões do Recurso Extraordinário e pede para que seja negado provimento ao recurso interposto pela Recorrente. Tudo com fulcro no quanto acima disposto.

Nestes termos, pede deferimento.

De ESTADO para Brasília,

PROCURADOR DO ESTADO OAB/ESTADO nº -----

Referências Legislativas

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Lei da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Referências à jurisprudência:

ADI 1.276 (ADI 1.276, rel. min. Ellen Gracie, j. 28.08.2002, P. Dj de 29.11.2002. STF - ADI: 4697 DF - DISTRITO FEDERAL 9956359-14.2011.1.00.0000, Relator: Min. EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 06/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-063 30-03-2017

TJ-RS - RE: 70076704253 RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Data de Julgamento: 27/06/2018, Primeira Vice-Presidência, Data de Publicação: 04/07/2018.

RMS 28.227/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/03/2009, DJe 20/04/2009

RE 183130, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: TEORI ZA-VASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2014, DJe-225 DIVULG 14-11-2014 PU-BLIC 17-11-2014 EMENT VOL-02758-01 PP-00001

STF - ADI: 4697 DF - DISTRITO FEDERAL 9956359-14.2011.1.00.0000, Relator: Min. EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 06/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-063 30-03-2017.

STF - RE: 522897 RN - RIO GRANDE DO NORTE, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 16/03/2017, Tribunal Pleno

BRASIL. STF – TEMA 745 REPERCUSSÃO GERAL DO STF. Voto: MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES. Brasília, 2021.

Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

BEVILACQUA, Lucas e FREITAS, Leonardo Buissa. Seletividade, Justiça Fiscal e Neutralidade Concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. *Int. Públ.* – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 131, jul./ago. 2017

Bittar, Eduardo Carlos Bianca. *Linguagem jurídica* - 5 ed.: São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 18 ed. São Paulo: Juspodivm, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo:Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 5. ed. São Paulo:Noeses, 2019 (acesso à obra em formato e-book).

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário: Cadernos de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, n. 55, jan./mar. 1991.

CUNHA, Celso; CINTRA, Luís F. Lindley. *Nova gramática do português contemporâneo* / 3 ed. – Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 30/31, pp. 213-260, 1987/1988

PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ed. Multifoco, 2018a.

Apud : PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no Direito Tributário*. artigo na internet publicado em 23/10/18 no site <https://www.sindifisco.org.br/noticias/a-praticabilidade-no-direito-tributario>

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 523

FAZENDA

Breno Antonio Navarro Bernardes Silva

Davi de Arruda Mello Teixeira

Eduardo Fernandes Alves dos Santos

Gabriel Pereira Lima

Fernando Luís Barroso da Silva Filho

Flavio Gomes Jacinto Junior

Hugo Crispim de Araujo

Lauren Thais Petter

Lucas de Carvalho Franco

Vinícius de Paula Pimenta Salgado

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CONTRARRAZÕES AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

I. DOS FATOS

1. A sociedade empresária SOUTO BORGES LTDA ("Recorrente"), comercializa energia elétrica, dentro dos limites territoriais do Estado Recorrido ("Recorrido" e "Estado"), incidindo sobre a operação alíquota de 25% referente ao ICMS sobre operações de comercialização de energia elétrica.
2. Ocorre que se definiu, no território do Estado, alíquota de 22% para itens luxuosos, alíquota básica de 18% para mercadorias em geral, 7% para mercadorias reputadas especialmente úteis, tais quais eletrodomésticos e computadores, e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuários.
3. Todavia, a Recorrente requer seja a atividade de comercialização de energia elétrica considerada essencial, logo, incidindo, em seu pedido principal, a alíquota zero, ou, em seu pedido subsidiário, alíquota de 7%, pelo que interpôs o presente RE.
4. A fim de demonstrar a impertinência das razões recursais, restará detalhadamente demonstrado que: (1) a capacidade contributiva em sentido positivo cumulada com a função arrecadatória são fundamentos legítimos para a incidência da alíquota majorada de 25%; (2) é intransponível o caráter facultativo do critério da seletividade em função da essencialidade do ICMS; (3) os Estados enfrentarão uma redução significativa no seu orçamento no caso de uma eventual redução da alíquota; (4) a capacidade contributiva juntamente à seletividade em função da essencialidade não constitui qualquer infração tributária; e (5) o acolhimento da postulação da Recorrente implicaria converter-se o STF em legislador positivo.

II. DO DIREITO

II.1. Da sistematicidade dos princípios constitucionais: capacidade contributiva, seletividade e isonomia

5. A interpretação sistemática da Constituição Federal, consoante os postulados da hermenêutica jurídica, é de substancial relevância para uma compreensão holística, integrada e aprofundada das matérias regidas pela Carta Política¹. Consoante os ensinamentos de Eros Grau², a aplicação sistemática das regras e dos princípios constitucionais dá gênese à harmonia e à organicidade do ordenamento jurídico. Por outro lado, a exegese isolada de normas constitucionais culmina na dilapidação e na mutilação da própria Carta Magna³. Portanto, o entendimento de que a essencialidade do bem é o único critério para a incidência do princípio da seletividade (art. 155, §2º, III, da CF/88) degenera a sistematicidade supramencionada, logo, prejudica a interpretação aprofundada da minuciosa disciplina tributária regida pela Constituição Federal⁴.

6. O presente caso versa sobre a aplicação da alíquota de 12% para consumo residencial (até 150 kwh) e 12% para cooperativas (até 500 kwh), quantias superiores a esses valores fazem incidir a alíquota de 25%. A lógica discricionária do legislador infraconstitucional em instituir a seletividade está fundada nos parâmetros da essencialidade, da capacidade contributiva e da isonomia.

7. O princípio da capacidade contributiva representa verdadeira garantia do contribuinte ao possibilitar, conjuntamente com o princípio da legalidade, a limitação do poder estatal de tributar, pois contempla a potencialidade do sujeito passivo em adimplir, mediante o fundamento da razoabilidade/proporcionalidade, suas obrigações tributárias⁵. O comando positivo da capacidade contributiva versa sobre

¹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luis Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. 7ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 229-231.

² GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 88.

³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 14ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pp. 138-141.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Normas Gerais de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 32-34.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 606.

a graduação do encargo tributário de um contribuinte consoante a mensuração de seu patrimônio, uma vez que a constrição financeira imposta pelo Estado ao particular, quando praticado o fato gerador⁶, deve preservar o mínimo existencial das pessoas. Portanto, o critério da essencialidade conjugado com a capacidade contributiva propicia a efetivação justa, proporcional e equânime da seletividade, à luz da sistematicidade constitucional⁷.

8. O princípio da seletividade contempla a noção de certos tributos (como o ICMS) possuírem alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do bem a ser tributado, como forma de favorecer determinados objetivos constitucionais⁸. A dicção constitucional do artigo art. 155, §2º, III emprega o vocábulo “poderá” para designar a semântica de discricionariedade do legislador infraconstitucional ao determinar a seletividade consoante o parâmetro da essencialidade, todavia sem perder de vista programas constitucionais de maior envergadura, tais como: a capacidade contributiva, a isonomia, a função arrecadatória do tributo e a extrafiscalidade – induzir comportamentos sociais orientados à preservação de certos bens de elevada escassez, corrigir falhas de mercado, gerar eficiência econômica a partir da intervenção e alocar recursos a fim de compensar gastos da Administração⁸.

9. O princípio da isonomia tem por escopo tratar os desiguais na medida de sua desigualdade, isto é, o comando normativo orientado para extirpar privilégios, assimetrias, desproporções e arbitrariedades no tocante à tributação dos contribuintes⁹. Corolário jurídico do princípio da igualdade (artigo 5º, *caput* da CF/88), este também apresenta dimensão formal e material¹⁰. Portanto, nos termos dos artigos 150, II, c/c 145, § 1º, da Constituição Federal, a seletividade aplicada pelo legislador infraconstitucional respeita a isonomia tributária, pois inexistente tratamento

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 62-72.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 72-88. ⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Direito Tributário Aplicado*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 75.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 32-34.

⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 230.

¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luis Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 621-627.

desigual em relação aos contribuintes em situação semelhante. A existência de alíquotas diferenciadas é, justamente, uma política legislativa orientada para melhor distribuir os encargos tributários, respeitando a capacidade contributiva positiva (quem pode mais, paga mais e quem pode menos, paga menos).

10. *Ex positis*, a pretensão do recorrente em obter provimento no sentido da atividade de comercialização de energia elétrica ser considerada absolutamente essencial, isto é, fazer incidir a alíquota de 0% ou, subsidiariamente, a de 7% não merece prosperar. O critério basilar da seletividade (a essencialidade) exige observância da igualdade e da capacidade contributiva, sob pena de se criar tratamentos privilegiados para contribuintes em situações financeiras semelhantes¹¹. A *ratio legis* do dispositivo impugnado é estimular o consumo consciente da energia elétrica por consumidores domésticos (alíquota de 12% para consumo residencial até 150kwh) e coibir desperdícios por parte das cooperativas usuárias do bem em voga (alíquota de 12% para cooperativas que usam até 500kwh). Diante desse quadro, a aplicação da seletividade, no presente caso, está em conformidade com os ditames constitucionais vetores da disciplina tributária, pois a extrapolação do consumo residencial em 150kwh e do consumo econômico em 500kwh demonstra, por certo, uso indevido da energia elétrica ao prestigiar o desperdício – a incidência da alíquota majorada de 25% justifica-se pela extrafiscalidade do ICMS e pela capacidade contributiva em sentido positivo.

11. A jurisprudência desta E. Corte está de acordo com as conclusões firmadas nessa seção, a título exemplificativo temos:

“Embargos de declaração nos embargos de declaração no recurso extraordinário. Conversão dos embargos declaratórios em agravo regimental. Julgamento monocrático. Possibilidade. Tributário. IOF. Transmissão de ações de companhias abertas e das consequentes bonificações. Artigo 1º, IV, da Lei nº 8.033/90. Imposto não incidente sobre o patrimônio. Alíquota. Artigo 5º, III, da mesma lei. Alegada ofensa à capacidade contributiva e ao não confisco. Impossibilidade de análise. Ausência de indicação das peculiaridades do caso concreto. Fiscalidade e extrafiscalidade. 1. Embargos de

¹¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 226.

declaração recebidos como agravo regimental, nos termos do art. 1.024, § 3º, do CPC. 2. Conforme o art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, pode o relator negar seguimento, dentre outras hipóteses, a recurso contrário à jurisprudência dominante da Corte. Não é necessária a plena identidade entre o caso concreto e os julgados que formam essa jurisprudência, mas sim a equivalência das matérias examinadas. 3. No julgamento do RE nº 583.712/SP, o Relator, o Ministro Edson Fachin, asseverou, em relação à hipótese de incidência referida pelo art. 1º, IV, da Lei nº 8.038/90, não haver espaço para “alegações de que a exação incidiria sobre o patrimônio, a titularidade das ações, pois resta claro que a incidência se dá em relação ao negócio jurídico que envolve a transferência dos ativos”. 4. **O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes.** 5. É ônus da parte interessada apontar as peculiaridades do caso concreto, de modo a propiciar a análise da adequação do percentual fixado na norma legal à luz das cláusulas da vedação de confisco e da capacidade contributiva, o que não ocorreu no presente caso. Precedentes. 6. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 7. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC, haja vista tratar-se, na origem, de mandado de segurança (art. 25 da Lei 12.016/09)”¹².

II.1.1. Da mutabilidade da essencialidade do bem em função do uso

12. Apesar de o recorrente argumentar no sentido da essencialidade absoluta da energia elétrica em relação aos vários contextos socioeconômicos da modernidade, a relevância do bem em questão é variável e relativa.

13. De proêmio, é fundamental esclarecer que os institutos jurídicos não são absolutos, pois, de acordo com a conjuntura fática, sofrem limitações, modulações e ponderações a fim de melhor dirimir o litígio instaurado.

14. Por essa ótica, o uso exacerbado e irracional da energia elétrica, tanto por consumidores residenciais quanto por pessoas jurídicas, promove a modificação da essencialidade nuclear da energia elétrica, ou seja, o bem móvel deixa de ser relevante e passa a ser supérfluo (justa incidência da alíquota majorada de 25%), pois

¹² STF, RE 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017 – grifo nosso.

a mercadoria não mais atenderia aos fins tutelados pela ordem constitucional, tais como: o bem-estar coletivo, os direitos fundamentais e o desenvolvimento econômico sustentável.

15. Por fim, poder-se-ia alegar que o vultoso porte societário da Recorrente demandaria um uso considerável de energia elétrica, logo, estaria abarcado pela essencialidade. Nesse caso, a capacidade contributiva em sentido positivo cumulada com a função arrecadatória seriam os fundamentos legítimos para a incidência da alíquota majorada de 25%.

II.2. Facultatividade da seletividade do ICMS

16. Inicialmente, ante a dicção do art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, inferese competir aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS –, o qual poderá ser seletivo, em função da essencialidade, seja de mercadorias, seja de serviços. Eis a literalidade constitucional, *in verbis*:

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

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

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

17. Neste diapasão, parte da doutrina, norteadada pela interpretação promovida por R. A. Carrazza, reputa ser a seletividade, em função da essencialidade, dever inescusável imposto ao legislador, ainda que o texto constitucional, expressamente, confira uma faculdade inequívoca¹³.

O IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, a teor dos já citados arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF. Salientamos que estas normas constitucionais, mandando que tais impostos sejam *seletivos*, não estão dando uma mera faculdade ao legislador, mas, pelo contrário, estão lhe impondo um inarredável *dever*, de cujo cumprimento ele não se pode furtar.

¹³ CARRAZZA, R. A., *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29ª ed., São Paulo, Malheiros, 2013, pp. 108109.

18. Por outro lado, H. B. Machado pugna ser facultativa a seletividade do ICMS, a depender do critério político do legislador estadual, haja vista a Constituição não impor o critério, somente admitindo-o com ressalvas¹⁴.

O constituinte de 1988 admitiu tenha o ICMS caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Há quem afirme que as alíquotas do ICMS serão seletivas, mas não é bem assim. A Constituição não determina sejam seletivas. Apenas admite, e com restrições.

19. Desta forma, conquanto haja aparente dicotomia no processo de exegese do dispositivo em tela, com base na lição de L. R. P. Silva¹⁵, exsurge imprescindível o recurso da interpretação histórica para revelar a verdadeira semântica contida no verbo 'poderá'.

20. Isto é, nos termos do art. 24, § 4º, da Constituição de 1967, competia aos Estados e ao Distrito Federal decretar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – antigo ICM – mediante o emprego de alíquota uniforme.

Art. 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.

21. Neste sentido, compreender a Constituição de 1988 requer, por conseguinte, proceder à leitura de seu anteprojeto, disponível nos Anais da Assembleia Constituinte. De início, na Seção III – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal, identificava-se o art. 138, § 4º, o qual, ao estatuir ser uniforme a alíquota do ICMS, mantinha a concepção adotada pela ordem constitucional pretérita.

¹⁴ MACHADO, H. B., *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1999, pp. 97-98.

¹⁵ SILVA, L. R. P., *ICMS seletivo e discricionariedade legislativa*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2020, pp. 126-128.

Art. 138 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: § 4º – A alíquota do imposto sobre operações de circulação de mercadorias será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução adotada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, interestaduais e de exportação. Nas operações interestaduais com consumidor final, aplicar-se-á alíquota própria das operações internas, cabendo ao Estado destinatário a parcela correspondente à diferença entre a alíquota aplicada e a alíquota própria das operações interestaduais.

22. Houve, à época, consoante atestam as Bases Históricas do Senado Federal, a propositura da Emenda nº 01178, apresentada aos treze dias do mês de janeiro do ano de mil novecentos e oitenta e oito, por José Thomaz Nonô, do Partido da Frente Liberal (PFL-AL). A inteligência do art. 184, § 3º, de referida emenda, pugnava pela obrigatoriedade da seletividade do ICMS e assim constava:

Art. 184. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de qualquer natureza.

§ 3º O imposto de que trata o inciso II não será cumulativo, terá caráter seletivo, em função da essencialidade dos bens e serviços, e dele será abatido, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele devido nas operações seguintes e acarretará anulação do crédito de imposto relativo às operações anteriores.

23. Por sua vez, a Comissão de Sistematização da Constituinte, em seu parecer, rejeitou a emenda, sob o aspecto jurídico, com fundamento de que a predefinição da seletividade do ICMS, imposto de caráter predominantemente fiscal, afrontaria diretamente a autonomia dos estados-membros¹⁶.

No que tange à regulação constitucional em si mesma do ICMS, a Emenda em exame propõe três alterações, a saber: [...] 2 – confere, de forma compulsória na Constituição,

¹⁶ Senado Federal, Bases Históricas – Bases da Assembleia Nacional Constituinte 1987-1988. Disponível em: <<https://www6g.senado.gov.br/apem/data/data/EMEN-S/67645.html>>. Acesso em 07 de set. de 2021

ao ICMS, caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, quando o Projeto (art. 184, § 4º) admite a seletividade do imposto apenas em caráter facultativo. [...] Entendemos improcedente a primeira das alterações [...] Quanto às duas outras alterações, manifestamos posição contrária: a primeira delas por limitar a autonomia dos Estados, predefinindo a seletividade do ICMS, referentemente a um imposto que se reveste, primariamente, de função fiscal [...].

24. Além disso, a mesma Comissão de Sistematização, sob o prisma dos efeitos políticos, alertava ser a obrigatoriedade da seletividade do ICMS, em função da essencialidade, alteração sensível à Constituição, pois as regras de mencionado tributo haviam decorrido de acordo árduo juntamente aos diversos setores envolvidos.

Esse mecanismo de fixação de alíquotas do ICMS – visto tratar-se ele de imposto de dimensão nacional – é, do ponto de vista político, extremamente delicado. À semelhança do que ocorreu nos três pontos fundamentais suscitados na Emenda em questão, essas regras foram objeto de um acordo entre todos os setores envolvidos nessa matéria, razão pela qual não é prudente, nem conveniente, modificar a solução encontrada, à custa de muito esforço, e que agora se pode considerar já consolidada. Ademais, no mérito, a fórmula consagrada no Projeto nos parece a mais adequada e a que melhor consulta aos interesses mais gerais da Federação Brasileira. Pronunciamonos, portanto, pela rejeição da Emenda nos três pontos agora focalizados.

25. Diante de notáveis registros históricos, depreende-se terem os legisladores constituintes elegido a facultatividade da seletividade devido ao emprego da expressão 'poderá ser seletivo', sendo irretorquível a intenção da *mens legislatoris*.

26. Por outro lado, as interpretações literal e sistemática atestam ser a *mens legis* complementar e harmônica àquilo que buscara positivar a mente do legislador. Isso porque, segundo o art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal, o imposto sobre produtos industrializados – IPI – 'será seletivo', redação notadamente cogente em comparação à da facultatividade do ICMS, não havendo, em verdade, palavras em vão na Constituição.

27. Distintamente do imposto estadual, o IPI é imposto de competência da União e, por força do art. 153, § 1º, da Constituição Federal, excepciona o princípio da estrita

legalidade tributária, sendo suas alíquotas facultativamente fixadas por ato do Poder Executivo¹⁷. Ainda, de acordo com o art. 150, § 1º, da Constituição Federal, o IPI excepciona também o princípio da anterioridade, evidenciando sobretudo seu caráter extrafiscal e de interferência na economia¹⁸.

28. Por sua vez, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS –, tal qual exarado pela Comissão de Sistematização da Constituinte em seu parecer, reveste-se de natureza eminentemente fiscal, haja vista evidenciar-se a fiscalidade à medida que o tributo volta-se ao fim de abastecer os cofres públicos¹⁹.

29. Em verdade, a autonomia dos estados-membros compõe-se por tríplice conjugação de capacidades, isto é, capacidade de auto-organização e normatização própria, capacidade de autogoverno e capacidade de autoadministração²¹. Trata-se da materialização do princípio do pacto federativo, previsto no art. 1º, *caput*, e no art. 18, *caput*, ambos da Constituição Federal.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

30. Inexistem, todavia, a manutenção do pacto federativo e a efetivação da autonomia dos entes federativos, em especial dos estados-membros, sem a garantia de autonomia fiscal. Assim, a obrigatoriedade da seletividade, no caso do ICMS, tributo que visa a garantir aludida autonomia, bem como a minoração da alíquota em tela afetariam tão gravemente a situação financeira do ente a ponto de impossibilitar o pacto federativo e a autonomia estadual, em patente desonra, inclusive, à consciência do legislador Constituinte, que diversamente procedeu.

31. Portanto, seja com fundamento na *mens legislatoris*, seja com fulcro na *mens legis*, demonstra-se intransponível o caráter facultativo do critério da seletividade,

¹⁷ SCHOUERI, L. E., *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 2019, p. 594.

¹⁸ SCHOUERI, L. E., *Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 2019, p. 618.

¹⁹ CARVALHO, P. B., *Curso de Direito Tributário*, 30ª ed., São Paulo, Saraiva, 2019, p. 300. ²¹ MORAES, A., *Direito Constitucional*, 36ª ed., São Paulo, Atlas, 2020, p. 594.

em função da essencialidade, do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, sob pena de serem contrapostos a literalidade da Constituição, a autonomia dos estados-membros e o pacto federativo.

II.3. Função fiscal do ICMS e os impactos financeiros do consumo excessivo de energia elétrica

32. *A priori*, a arrecadação tributária do ICMS tem função essencialmente fiscal. Por conseguinte, a sua arrecadação será destinada para os gastos da máquina pública dos Estados, sendo distribuída de acordo com o orçamento anual de cada ente. Nesse contexto, o ICMS representou para os Estados, em média, 84,56% das suas receitas financeiras em 2019 e 84,90% em 2020²⁰. Neste ano, todos os Estados recolheram, aproximadamente, 615,53 bilhões de reais²¹.

33. Além disso, a cada ano, em média, a arrecadação dos Estados aumenta, logo, assim o seu orçamento²². Dessa forma, nesse momento, percebe-se que uma redução na carga tributária, principalmente do ICMS, visto que representa a maior fonte de renda para os cofres públicos, impacta diretamente os orçamentos estaduais, que não estão preparados para qualquer redução.

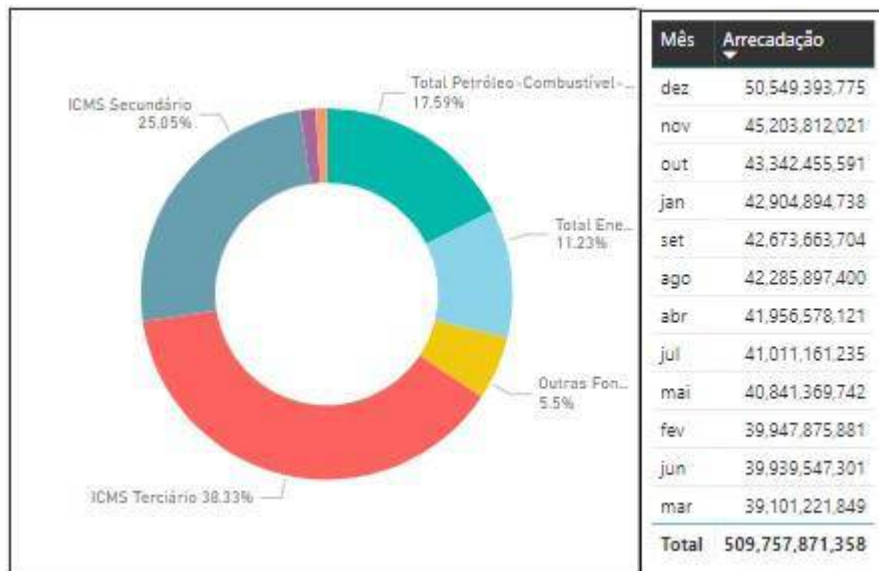
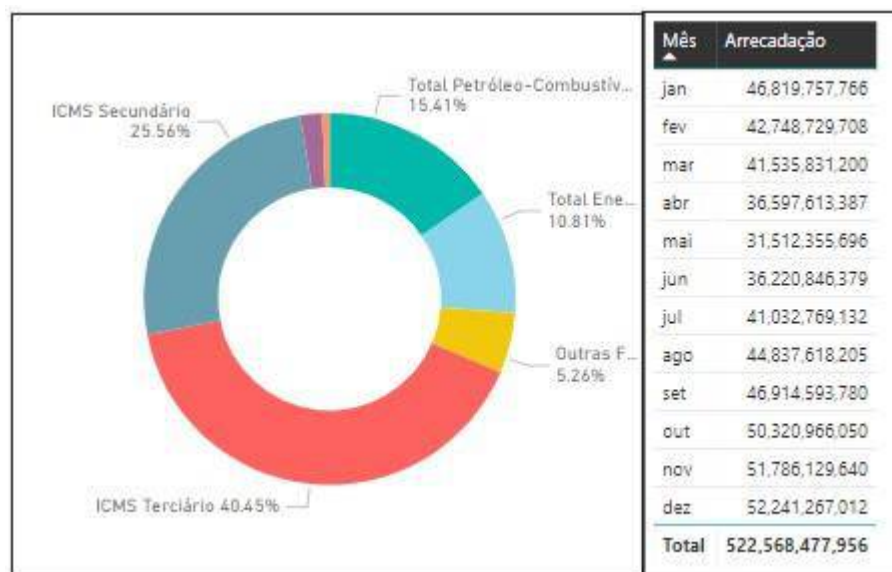
34. Nesse contexto, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), no "Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais", analisou os dados fornecidos pelos órgãos fiscais estaduais sobre o ICMS para verificar qual o impacto dos diferentes segmentos do tributo, ou seja, quanto os seguintes representam para percentual total da contribuição do ICMS: Dívida Ativa; ICMS Primário; ICMS Secundário; ICMS Terciário, Outras Fontes de Receita, Total Energia Elétrica e; Total Petróleo-Combustíveis-Lubrificantes. Nesse âmbito, analisando a média de todos os entes da federação, estes foram os resultados:

²⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais*. Brasília, 2021. p. 1 Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTUyZjZjZjRlZjk4YzUyYy1wIDCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Data de acesso: 05 de setembro de 2021.

²¹ Op.Cit.

²² Ibidem, p. 3.

²⁵ Ibidem, p. 4.

Figura 1 - Detalhamento do ICMS de 2019²³Figura 2 - Detalhamento do ICMS de 2020²⁴

²³ Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), no Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais, 2021.

²⁴ Fonte: Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), no Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais, 2021.

35. Dessa forma, em relação aos anos de 2019 e 2020, em média, a contribuição total da energia elétrica representou 56,88 bilhões de reais para os cofres públicos estaduais. Logo, a redução do percentual da energia elétrica no ICMS para 0%, caso concedida, equiparar-se-á a redução de 11% na arrecadação do ICMS e 9,35% do recolhimento fiscal, oriundo de tributos.

36. À vista disso, mesmo a redução, por exemplo, da carga tributária do ICMS sobre a energia elétrica, representará uma redução significativa para os Estados, impactando severamente os seus orçamentos. Nesse contexto, a legislação brasileira disciplina que as decisões judiciais devem levar em consideração as consequências e os efeitos fiscais da decisão, como enuncia o artigo vigésimo da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB):

“Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.”²⁵.

37. Sendo assim, se a energia elétrica for submetida à alíquota zero ou mesmo à alíquota de 7%, os Estados enfrentarão uma redução significativa no seu orçamento, que poderá impactar severamente às contas públicas, bem como o oferecimento de serviços públicos estaduais.

II.4. Função extrafiscal do ICMS: o tributo como indutor de comportamentos salutareis para o equilíbrio ambiental

38. Além da função preponderantemente fiscal que marca o ICMS, não se pode negar que há também uma função extrafiscal, à medida em que a alíquota incidente sobre a energia elétrica age também como um mecanismo do Estado para alcançar comportamentos, por parte da população, salutareis do ponto de vista ambiental.

39. Lembremos, em primeiro lugar, que, conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, o que se entende como efeito extrafiscal pode ser decomposto em três efeitos principais: (i) o efeito distributivo – que ocorre quando há redistribuição de renda

²⁵ BRASIL, Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Data de acesso: 05 de setembro de 2021.

com vistas à redução das desigualdades sociais; (ii) efeito alocativo – não sendo a incidência do tributo algo neutro na economia, o tributo é um dado a ser considerado pelos agentes econômicos durante a tomada de decisões; e (iii) efeito estabilizador – levada a cabo por política fiscal promovida pelo Estado com o fito de estabilizar a economia, seja influenciando preços ou níveis de emprego²⁶.

40. Dentre tais efeitos, possui mais relevância para o ICMS o efeito alocativo, pois seu principal reflexo é o que se conhece como caráter indutor de comportamentos: como já dito, os tributos não são neutros e, no caso dos autos, o que se busca por meio da tributação é uma indução de comportamentos por meio das duas alíquotas de ICMS impostas pelo Recorrido, prática comum e constitucionalmente consagrada, conforme se verá.

41. Veja-se que, ao discriminar uma alíquota geral de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica, o objetivo é o de induzir um comportamento específico na sociedade: evitar o desperdício e fomentar o consumo consciente de energia elétrica. Conforme levantamento elaborado pelo Ministério de Minas e Energia do Brasil, em 2020²⁷, 63.8% de toda a matriz energética brasileira é oriunda de energia hidrelétrica, o que sinaliza claramente a importância dessa fonte de energia para o Brasil.

42. Não obstante esse fato, e ainda tratando-se de fonte de energia renovável, o fato é que o desperdício será sempre um problema ambiental a ser considerado. Não se trata de negar que a energia elétrica seja essencial, pelo contrário: é justamente em virtude da essencialidade que se deve adotar uma política tributária concernente às necessidades da complexa sociedade contemporânea, com o fito de preservar o abastecimento de energia elétrica.

43. Há iniciativas numerosas no país com semelhante objetivo. Veja-se, por exemplo, o programa de Redução Voluntária de Demanda de Energia Elétrica (RVD), lançado pelo governo federal em 2021, que visa conceder compensações financeiras para empresas que se comprometerem voluntariamente e efetivamente reduzirem seu

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 69.

²⁷ GOVERNO DO BRASIL. Fontes de energia renováveis representam 83% da matriz elétrica brasileira. Publicado em 21.01.2020. Disponível em <Fontes de energia renováveis representam 83% da matriz elétrica brasileira>. Acesso em 05.09.2021

consumo de energia²⁸. Considerando o contexto de grave crise hídrica atravessado pelo país, de ainda maior relevância se reveste a energia elétrica e sua proteção.

44. Assim, ao colimar alíquota mais elevada ao consumo em geral, o que se objetiva é que, por meio de incentivos financeiros (que, neste caso, revelam-se como incentivos negativos, no sentido de que o contribuinte ver-se-á compelido a evitar incorrer no custo mais alto), estimular o consumo consciente. Mais claramente se vislumbra esse objetivo quando se contempla a exceção a alíquota de 25%: para aqueles consumidores que registraram padrões de consumo menores que 150 Kwh, se residenciais, ou 500 kwh, se produtoras cooperativas rurais, será aplicada uma alíquota reduzida de 12%, que é ainda menor que a alíquota geral (de 18%).

45. Registre-se que, como mostrado pelo Anuário Estatístico de Energia Elétrica, em 2019 apenas 11 dos 26 Estados da federação apresentaram consumo médio residencial abaixo de 150 Kwh. Inclusive, alguns Estados chegaram a apresentar mais de 200 Kwh, o que demonstra um consumo bastante volumoso. Ora, tendo isso em vista, é imperioso que se discriminem as alíquotas de modo a aplicar uma alíquota baixa para os consumidores que registrarem baixo padrão de consumo e uma maior para aqueles que mais consumirem. Dado o histórico de consumo residencial de energia elétrica do Brasil, essa é uma medida extrafiscal justa e proporcional para consagrar um fim constitucionalmente consagrado, que é a preocupação ambiental.

46. Pontue-se também que a extrafiscalidade do ICMS não precisa (e nem deve) pautar-se exclusivamente pela essencialidade, como alega a recorrente. Em primeiro lugar, há que se frisar que a essencialidade foi devidamente respeitada, pois configurada alíquota maior justamente com o fim de conscientizar os consumidores acerca da importância da energia elétrica e para evitar eventuais “apagões” e racionamentos derivados do consumo desregrado.

47. Além disso, ao estabelecer as duas alíquotas possíveis para o ICMS, o Recorrido logrou homenagear o princípio da capacidade contributiva. Conforme doutrina de Leandro

²⁸ WIZIAK, Julio; PAMPLONA, Nicola. Governo autoriza início de plano de racionamento de energia. Folha de São Paulo. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/08/governo-autoriza-inicio-de-planode-racionamento-de-energia.shtml>>.

Paulsen, a capacidade contributiva “cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual”²⁹.

48. Assim sendo, aplicar a capacidade contributiva juntamente à seletividade em função da essencialidade não constitui qualquer infração tributária, mas correta aplicação da isonomia tributária. Como se pode perceber, a aplicação de uma alíquota menor a consumidores que consomem menos energia elétrica é também uma forma de se atentar para a capacidade contributiva em seu aspecto objetivo³³, pois um consumo acima do razoável de energia elétrica geralmente será praticado por empresas (cujo custo será naturalmente repassado para o contribuinte de fato) ou por residências em que naturalmente se consome mais energia elétrica. Em ambos os casos, há denotações de manifestações de riqueza, aptas a ensejar uma tributação mais gravosa.

49. Qualquer que seja a hipótese a ser vislumbrada, a conclusão é que a alíquota presentemente estabelecida para incidência de ICMS no ESTADO sobre operações de comercialização de energia elétrica foi assim colimada com absoluto respeito à essencialidade e fazendo homenagem à capacidade contributiva. Tais considerações foram cogitadas quando da definição da alíquota com diversos fins, entre eles a função extrafiscal do ICMS para que haja efetiva indução de comportamentos que sejam mais conscientes e aptos a um consumo mais equilibrado de energia elétrica, o que se reveste de relevância patente diante das diversas crises hídricas já registradas na história do Brasil.

50. Ressalte-se, finalmente, a jurisprudência firmada por esta E. Corte, conforme citada em tópico anterior, que afirma categoricamente que “o efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes”³⁰.

²⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 99. ³³ COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva, São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 218287 ED-ED, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, DJe 09-08-2017.

II.5. Da impossibilidade de fixação de alíquota inferior pelo Poder Judiciário

51. Os fatos e argumentos apresentados anteriormente comprovam que a adoção do critério da seletividade, em função da essencialidade, quanto aos produtos submetidos à incidência do ICMS deve ser facultativa. Além disso, restou claro que o contrário violaria a autonomia e impactaria gravemente o orçamento dos estados-membros.

52. Desse modo, o presente tópico busca demonstrar que não caberia ao Poder Judiciário estabelecer outra alíquota à energia elétrica, uma vez que demandaria desta E. Corte legislar positivamente.

53. De início, é importante ressaltar que todo o desenvolvimento da tese da Recorrente de aplicação da seletividade ao ICMS visa a fixação da alíquota prevista produtos essenciais (0%) ou especialmente úteis (7%). Ocorre que, para tal, seria necessária a edição de ato legislativo pelo Poder Judiciário, na medida em que a fixação dos aspectos do fato gerador deve necessariamente realizar-se mediante lei³¹.

54. Esta é a razão pela qual o judiciário, ao fixar alíquota em prol da Recorrente, estaria legislando, uma vez que a ele incumbe tão apenas a aplicação da lei tributária ao caso em concreto, sendo-lhe vedada a fixação de alíquotas, "ainda que sob o argumento de aplicação da igualdade, sob o risco de atuar como legislador positivo"³².

55. É este inclusive o entendimento já reconhecido inúmeras vezes por este C. Supremo Tribunal Federal³³, inclusive esclarecendo o fato de ser defeso ao Poder Judiciário, com base no princípio da isonomia, atuar na condição anômala de legislador positivo para suprimir ou equiparar alíquotas de tributos, uma vez que essa

³¹ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Revista Interesse Público, 2017, p. 135.

³² BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Revista Interesse Público, 2017, p. 136.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento (AI) 151.855AgR, Rel. Min. Paulo Brossard. DJU, p. 33205, 02 dez. 94; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 254640 MG, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 10/05/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-099 DIVULG 25-05-2011 PUBLIC 26-05-2011 EMENT VOL-02530-02 PP-00208).

56. competência não lhe foi deferida pela ordem constitucional³⁴:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE, ISONOMIA E RAZOABILIDADE. DIREITO A CREDITAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO. PIS.

COFINS. REGIMES CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO. TRANSIÇÃO. 1.

Fixação de tese de julgamento ao Tema 179 da sistemática da repercussão geral: ‘Em relação às contribuições ao PIS/COFINS, não viola o princípio da não-cumulatividade a impossibilidade de creditamento de despesas ocorridas no sistema cumulativo, pois os créditos são presumidos e o direito ao desconto somente surge com as despesas incorridas em momento posterior ao início da vigência do regime não-cumulativo.’ **2. Não cabe ao Poder Judiciário imiscuir-se no mérito das políticas fiscais para equiparar contribuintes por meio da uniformização de alíquotas, com base no princípio da isonomia, haja vista que não dispõe tipicamente de função legislativa. Precedentes.** 3. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”³⁵

56. Além disso, por já existir a lei do Estado fixadora da alíquota aplicável, tal vedação à atuação como legislador positivo é decorrência imediata do princípio democrático, do dogma da separação do Poderes (CF, art. 2º), e do regime de distribuição de competência tributárias (CF, art. 5º, arts. 1º; 2º; 24; 48, I, 149, 148, 153, 155, 156, 195 etc.).

57. Assim, resta claro que – seja de modo geral ou pensando no caso concreto – não dispõe o Poder Judiciário de competência legislativa, já que se trata de atos normativos editados pelos Estados no exercício de suas respectivas competências tributárias (art. 155, §2º, CF) firmadas a partir de rígidas regras de repartição constitucional de rendas conseqüências da forma federativa de Estado e do sobreprincípio da separação dos poderes (art. 2º, CF)³⁶.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 335275 AgR-segundo, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe 28.03.2011.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - RE: 587108 RS, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 29/06/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 02/10/2020 – grifo nosso.

³⁶ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Revista Interesse Público, 2017, p. 137.

58. Finalmente, deve valer também o entendimento do art. 150, § 6º, da CF, que estabelece a necessidade de lei específica para atos que impliquem em desoneração tributária, como no pedido do caso em tela.

59. Por tais motivos, esta E. Corte não se encontra autorizada a atuar como legisladora positiva determinando ao Estado a aplicação de alíquota outra que não já estabelecida por lei para o caso de energia elétrica.

III. CONCLUSÕES E PEDIDOS

60. Pelos fundamentos de fato e de direito acima expostos, requer:

- a) seja improvido o recurso interposto por SOUTO BORGES LTDA.; e
- b) a condenação da Recorrente em custas processuais e honorários advocatícios nos termos do art. 85, do CPC.

Termos em que pede deferimento.

Local, data.

Procurador(a)

OAB nº XXX.XXX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2018

BRASIL, Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del4657compilado.htm>. Data de acesso: 05 de setembro de 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Boletim Arrecadação de Tributos Estaduais*. Brasília, 2021. p. 1 Disponível em:

SENADO FEDERAL, *Anais da Assembleia Constituinte*. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp>. Acesso em 07 de set. de 2021.

SENADO FEDERAL, *Bases Históricas – Bases da Assembleia Nacional Constituinte 1987/1988*. Disponível em: <<https://www6g.senado.gov.br/apem/data/data/EMENS/67645.html>>. Acesso em 07 de set. de 2021.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro, *ICMS seletivo e discricionariedade legislativa*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2020.

WIZIAK, Julio; PAMPLONA, Nicola. *Governo autoriza início de plano de racionamento de energia*. Folha de São Paulo. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/08/governo-autoriza-inicio-de-plano-deracionamento-de-energia.shtml>>.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 524

FAZENDA

Anderson Augusto Mestre Pires Ferreira

José Ventura Lacerda Júnior

Vicente Carlos da Silva Neto

Yana Cavalcanti Rodrigues de Lima

Excelentíssimos Senhores Ministros do Supremo Tribunal Federal

I. SÍNTESE FÁTICA

1. Trata-se de Recurso Extraordinário de repercussão geral com fundamento no art. 102, III, alínea "a", da Constituição Federal, ajuizada pela empresa Souto Borges LTDA em face de medida judicial improvida. Caso A requerente pleiteou o reconhecimento da seletividade em função da essencialidade da energia elétrica, admitindo sua importância na produção de alimentos, medicamentos e vestuários. Em razão disso, a demandante requer que a alíquota seja reduzida a zero – previstas para mercadorias essenciais; ou alíquota de 7% - prevista para mercadorias especialmente úteis, devidos na operação do ICMS.

2. A ação foi julgada improcedente, tanto em primeira instância como em segunda instância, considerando o entendimento de que não há obrigatoriedade quanto a seletividade no ICMS, nos termos do art. 155, §2º, III da Constituição Federal.

3. Com efeito, é inadmissível o provimento do pedido formulado pelo recorrente, em sede de recurso extraordinário. Ao buscar o poder judiciário a parte recorrente pleiteia na verdade uma invasão de competência haja vista que esta função cabe ao legislativo, configurando-se uma afronta aos limites constitucionais vez que se pretende a ruptura da segurança jurídica. No mais, a reclamante não observa que, no gozo da faculdade do Estado na adoção de suas alíquotas, o estado já conhece a essencialidade do respectivo serviço, mas garantindo o mínimo existencial e não fazendo da essencialidade um termo vago de abrangência ilimitada.

4. A reclamante a seu agir não mensura sequer os danos que o possível acolhimento de seu pedido poderia causar ao erário público e prejuízo na manutenção da máquina estatal, tampouco os impactos sociais desta provocação, quais sejam o econômico, financeiro, ambiental etc.

II. COMPETÊNCIA ATRIBUÍDA NO ÂMBITO CONSTITUCIONAL

5. É sabido que a Constituição brasileira vigente consagrou a tripartição do Poder¹. Cada Poder exerce uma função típica, inerente à sua natureza, atuando independente e autonomamente, não mais sendo permitido a um órgão legislar, aplicar a lei e julgar, de modounilateral, como se percebia no absolutismo.

6. Montesquieu, por sua vez inovou dizendo que tais funções estariam intimamente conectadas a três órgãos distintos, autônomos e independentes entre si. Dimitri, ao observar a finalidade da separação dos poderes entende que “seu objetivo fundamental é preservar a liberdade individual, combatendo a concentração de poder, isto é, a tendência

„absoluta“ de exercício do poder político pela mesma pessoa ou grupo de pessoas.”² Nesse sentido tem sido a jurisprudência do STF:

O sistema constitucional brasileiro, ao consagrar o princípio da limitação de poderes, teve por objetivo instituir modelo destinado a impedir a formação de instâncias hegemônicas de poder no âmbito do Estado, em ordem a neutralizar, no plano político-jurídico, a possibilidade de dominação institucional de qualquer dos Poderes da República sobre os demais órgãos da soberania nacional.³

II.1 A invasão de competência do Judiciário no Legislativo caso a pretensão seja acolhida.

7. Desta feita, observa-se com fonte em nossa legislação e na doutrina majoritária que não seria o poder judiciário competente para atuação legislativa, exatamente o que requer a parte reclamante. Ao pleitear que esta corte decida sobre a alteração de alíquotas, o que verdadeiramente se pede é que o judiciário intervenha no poder legislativo, tomando para si a atribuição que não lhe é conferida. O acolhimento do

¹ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

² DIMOULIS, Dimitri. *Significado e atualidade da separação de poderes*. In: Agra, Walber de Moura; Castro, Celso Luiz Braga de; Tavares, André Ramos. *Constitucionalismo. Os desafios no terceiro milênio*. 1ª ed. Belo Horizonte: Forum, 2008, p. 143.

³ MS 23.452, Rel. Min Celso de Mello, J. 16.09.1999, Plenário, DJ de 12.05.2000

pedido autoral implicaria em evidente invasão de competência, induzindo este tribunal ao erro e a nossa constituição ao plano da ineficácia, fazendo com que esta não passe de mera folha de papel.⁴

III. LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

III.1 Afronta aos limites constitucionais quanto a competência na função de legislar

8. A importância da Constituição e do Judiciário não deve, assim, suprimir a política, o governo da maioria e o papel do Legislativo. Cabe à lei votada pelo Parlamento veicular as escolhas entre as diferentes visões alternativas que caracterizam as sociedades pluralistas. O juiz deve agir em nome da Constituição e das leis, e não por vontade política própria, sendo importante que ele prestigie as decisões razoáveis tomadas pelo legislador, respeitando a presunção de validade das leis (BARROSO, 2012).⁵ Ao discutir sobre a seletividade do ICMS temos que:

Relativamente ao ICMS, a Constituição autoriza a seletividade. Já para o IPI, é imperativa, determinando que seja seletivo em função da essencialidade do produto, conforme se vê do art. 153, §3º, I, da CF" (Leandro Paulsen, Direito Tributário – Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 4ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2002,p.298). (...)A técnica da seletividade constitui uma faculdade em se tratando de ICMS" (op. Cit., p. 260).

9. Esta faculdade vez que expressa deve ser cumprida, não havendo critérios suficientes para que ocorra o contrário a reclamante promove medida judicial a fim de ultrapassar a legislação induzindo esta corte ao erro. Ainda que discutíssemos sobre a capacidade econômica, Kiyoshi Harada assevera que a capacidade contributiva não gera direito subjetivo ao contribuinte. Ou seja, este não poderá entrar com uma ação judicial solicitando que determinado imposto adeque-se ao

⁴ LASSALLE, F. A essência da Constituição. 5. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, v. 1, 2000.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 12ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

seu perfil econômico. No entanto, atua em seu aspecto negativo, já que atribui ao contribuinte a faculdade de exigir que o Fisco não pratique determinados atos que impliquem na sua violação. Ademais, para conferir efetividade plena a esse princípio tributário é importante ter uma lei complementar aplicável no âmbito nacional, definindo o conteúdo da capacidade contributiva em relação a cada imposto previsto na Constituição Federal (arts. 153, 155 e 156). Contudo, tal disposição não foi estabelecida na Constituição de 1988, que enumerou em seu art. 146 a matérias sob reserva de lei complementar.

10. Com efeito, entende-se que a Seletividade no ICMS é uma questão relativa: ele pode ou não ser seletivo, assim expressa o constituinte no art.155, §2º, III da CRFB “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Não há, de fato, obrigatoriedade quanto a isso. A Seletividade, nesse caso, é um dos modos de implementar a capacidade contributiva. (BALEEIRO, p.436, 2006) explica a distinção do princípio nos artigos aludindo que: O art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, estabelece a seletividade no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e serviços como uma faculdade, diferentemente da imperatividade, do mesmo princípio, em relação ao imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I). Nesse aspecto, deve-se respeitar o texto constitucional, não violando as competências que foram estabelecidas pelo Poder Constituinte.

IV. DO RESPEITO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE PELO ESTADO X

IV.1. Do reconhecimento da essencialidade da energia elétrica pelo Estado X no legítimosexercício de suas competências constitucionais

11. O argumento de que a seletividade prevista no art. 155, par. 2º, inc. III, da Constituição Federal, foi violada pelo Estado X (caso, pág. 4, par. 5º) não merece prosperar, haja vista que o mesmo princípio tido como violado pela parte autora encontra-se plenamente respeitado pela legislação estadual, conforme exporemos a seguir.

12. A seletividade em razão da essencialidade tem previsão expressa em nosso ordenamento jurídico pátrio nos arts. 153, par. 3º – quanto ao IPI e 155, par. 2º, inc.

III (quanto ao ICMS). Insta salientar que tal previsão, no que tange ao ICMS, é uma novidade trazida pela CF/1988, se a compararmos com a CF/1967 e sua Emenda nº1 /1969.

13. Conforme ensinado pelo doutrinador Leandro Paulsen⁶, a seletividade é uma das formas através das quais o princípio da capacidade contributiva, conforme exposto a seguir:

“A Constituição impõe, como critério para a seletividade, a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço (art. 153, § 3o, I, para o IPI, e art. 155, § 2o, III, para o ICMS), tendo como pressuposto, portanto, a presunção de que “produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva”.

14. A Constituição também estabelece como critério de seletividade o tipo e a utilização do veículo automotor (art. 155, § 6o, II, para o IPVA) e a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1o, II, para o IPTU). Tanto a progressividade como a seletividade (considerada na perspectiva dos seus conteúdos materiais de seleção, em que predomina a essencialidade) podem ser consideradas subprincípios da capacidade contributiva, conforme destaca o professor Ricardo Lobo Torres.

15. Ainda assim, vale destacar que FÁBIO CANAZARO opta por dar à essencialidade autonomia adiante da capacidade contributiva, considerando a própria essencialidade como subprincípio da igualdade. Afirma: “A essencialidade tributária é princípio. É norma que orienta o intérprete na promoção da igualdade, no que tange à distribuição do ônus nos impostos sobre o consumo”

16. O princípio da capacidade contributiva tem papel extremamente importante, ainda, na adequada interpretação das bases econômicas dadas à tributação e da própria norma tributária impositiva, particularmente quanto ao seu fato gerador e à sua base de cálculo. (PAULSEN, 2021)

17. Portanto, insta salientar que, na hipótese dos autos, a seletividade foi atendida pelo legislador do Estado X, ao estabelecer alíquotas diferenciadas, quais sejam, de 12%, de acordo com a unidade consumidora e de acordo com o consumo realizado,

⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 12ª Ed. 2021.

sendo este o critério utilizado pelo legislador dentro de sua discricionariedade constitucionalmente estabelecida para definir o limite de consumo de energia elétrica considerado essencial, devendo o pedido da parte autora ser julgado totalmente improcedente, uma vez que o Estado X respeitou os ditames constitucionais.

IV.2. Da invasão de competência do Judiciário no Legislativo no que tange à seletividade

18. Mais uma vez, insta salientar que o Judiciário estará ferindo o disposto no art. 2º da Constituição Federal⁷, invadindo as atribuições do Poder Legislativo, caso julgue a presente ação procedente.

19. A Carta Magna trouxe a seletividade como princípio aplicável ao IPI e ao ICMS⁸. Entretanto, utilizou verbos diferentes para se referir à mesma seletividade. Em relação ao IPI utilizou a expressão “deverá ser seletivo”. Já em relação ao ICMS fez uso da expressão “poderá ser seletivo”.

20. Em que pese a polêmica doutrinária estabelecida em torno do tema, salta aos olhos a diferença semântica entre os verbos “deverá” e “poderá”. Por mais que a doutrina estabeleça, nos dizeres de Roque Antônio Carrazza (Apud NETO E PALMEIRA, 2017⁹), queo verbo “poder” também imprime um “dever” para o Estado, insta salientar que tais verbos traduzem direcionamentos diferentes ao legislador. Enquanto em relação ao IPI se estabelece uma obrigatoriedade vinculante, em relação ao ICMS a Constituição confere uma maior discricionariedade para o legislador, uma vez que lhe é dada a possibilidade de tornar o ICMS seletivo a partir da definição que ele próprio fará do que é essencial dentro de sua esfera de competência.

⁷ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

⁸ Arts. 153, § 3º. Inc. I, e 155, § 2º, inc. III da CRFB.

⁹ NETO, Fernando Malaquias de Almeida; PALMEIRA, Maynara Cavalcante. Energia elétrica e o princípio da seletividade. Revista tributária e de finanças públicas, [S.l.], vol. 133/2017, p. 125-140, mar./abr. 2017.

21. A vontade da Constituição é a de que o legislador analise quais são os critérios que irão nortear a observância da seletividade em razão da essencialidade, exercendo sua atribuição constitucional de legislar conforme as exigências do momento histórico vivido¹⁰. Logo, incumbe ao legislador definir, dentro dos moldes dados pela Constituição, quais serão os produtos considerados essenciais, qual o limite de consumo desses produtos para que se esteja dentro da essencialidade, uma vez que é a Carta Maior que lhe atribui independência para agir conforme suas atribuições típicas, devendo somente observar a harmonia com os demais poderes, tudo isso nos termos do art. 2º da Carta Magna, já citado alhures.

22. Seguindo tal entendimento, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná reconheceu que a seletividade do tributo deve ser observada conforme a discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, sob pena de afronta ao princípio constitucional da separação de poderes.¹¹

23. O pedido da parte autora, portanto, deve ser julgado totalmente improcedente, uma vez que, conforme o exposto, o Estado X atendeu ao princípio da seletividade dentro de sua competência constitucionalmente estabelecida. Além disso, caso entenda procedente a ação, esta Suprema Corte estará incorrendo em verdadeira invasão de competência, ferindo a tripartição do Poder prevista na Carta Magna.

V. RECONHECIMENTO DA ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA E DA ATUAÇÃO ESTATAL

24. Ao sustentar que a atividade de comercialização da energia elétrica é essencial, a empresa SOUTO BORGES LTDA limita a majoração de alíquotas ao critério da seletividade em razão da essencialidade. Demonstra-se o desconhecimento ou interpretação equivocada da constituinte aplicada ao caso em

¹⁰ “ O princípio democrático impede a transferência do custo político ao Judiciário (grifo nosso), porquanto o povo deposita nas urnas expectativas e responsabilidades, o que justifica a posterior prestação de contas dos poderes eleitos e impede que maiorias ocasionais furtem-se de obrigação imposta pelo constituinte.” Ementa do RE 843.112/SP, julgado em 22/09/2020,

¹¹ Apelação Cível 0002667-96.2018.8.16.2004/Acórdão – Rel. Des. Marcos Sérgio Dagliano Daros. Julgado em 01/06/2021.

comento, haja vista que o ICMS, nos termos da carta maior, preceitua que o referido imposto "poderá" ser seletivo em razão da sua essencialidade. A reclamante valida-se do argumento da essencialidade para a redução de alíquotas, para tanto, numa tentativa de burlar a legislação, esquece que o essencial é aquele mínimo necessário para a manutenção da vida humana digna e garantia do mínimo existencial, beneficiando os mais necessitados, e não um fundamento para gerar ainda mais lucro para seus cofres.

25. Neste cenário, também não foram observadas as medidas adotadas pelo estado na garantia do essencial em condições mais favoráveis garantido àqueles que consomem um limite razoável de energia prezando por sua dignidade e pela sustentabilidade. O que se observa é o uso da narrativa da essencialidade para justificar a diminuição de alíquotas, com o objetivo de alcançar aquilo que excede o mínimo existencial e digno, logo, essencial. Conforme veremos nos argumentos a seguir.

V.1. A essencialidade da energia elétrica e sua validação pelo Estado X

26. É fato que a energia elétrica se tornou um dos pressupostos para os avanços de uma sociedade. Isso, pois, a geração, transmissão e distribuição desta permite a manutenção das tecnologias já desenvolvidas, do condicionamento de alimentos à distribuição da internet e ainda o estudo e promoção de novos avanços tecnológicos.

27. Não por acaso que, no contexto da pandemia do novo coronavírus, por meio do Decreto Nº 10.282/2020, regulamentando a lei nº 13.979/2020, o Planalto incluiu a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica entre as atividades econômicas que não podem ser interrompidas à população. Veja-se:

Art. 3º As medidas previstas na Lei nº 13.979, de 2020, deverão resguardar o exercício e o funcionamento dos serviços públicos e atividades essenciais a que se refere o § 1º.

§ 1º São serviços públicos e atividades essenciais aqueles indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, assim considerados aqueles

que, se não atendidos, colocam em perigo a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população, tais como:

X - geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, incluídos: (Redação dada pelo Decreto nº 10.329, de 2020)

28. Ato contínuo, a diretoria da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL suspendeu de 26/03/2021 a 30/06/2021 o corte de energia dos consumidores de baixa renda, por inadimplência, em todo o Brasil para aqueles consumidores beneficiários da tarifa social de energia elétrica, favorecendo em média 12 milhões de famílias no enfrentamento da pandemia.

29. Com base no exposto acima, é salutar um esforço da máquina pública para garantir o mínimo existencial para uma vida digna. No entanto, ao conceder esse benefício, o limitou àqueles que são contemplados com a tarifa social, não se estendendo a todos os consumidores de energia elétrica, atendendo aos que de fato necessitam de condições especiais.

30. Nesse passo, observamos que o essencial está ligado ao mínimo necessário para a manutenção de uma vida digna. Essa dignidade é conferida quando se observam meios de garantir a subsistência, que não pode ser confundida com conveniência. Conforme veremos a seguir, o Estado X adota medidas que tem por escopo garantir este mínimo necessário para subsistência, entendendo a essencialidade da energia elétrica enquanto a reclamante deseja por conveniência usar o argumento da essencialidade para obter ainda mais lucro.

V.2. A atuação estatal como garantidor do mínimo existencial

31. Contudo, ao analisar a medida judicial provocada pela empresa SOUTO BORGES LTDA esta, com fundamento na Essencialidade, não levou em consideração as medidas já adotadas pelo Estado ao pleitear a redução das alíquotas. Isso, haja vista que a essencialidade da comercialização da energia elétrica é reconhecida por este e, não ocasionalmente, nas atribuições do seu poder discricionário, já escalona a tributação do respectivo serviço. Ao passo que os consumidores residenciais que consomem até 150 Kwh,

bem como aos produtores de cooperativas rurais com consumo até 500 Kwh, a alíquota do respectivo tributo é REDUZIDA para 12%.

32. O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou diversas vezes acerca da obrigatoriedade de atuação do Estado na garantia do mínimo existencial.¹² As ações do Estado encontram-se em plena consonância com o princípio da essencialidade, que por sua vez relaciona-se com os produtos e serviços inerentes às condições mínimas de vida digna, destacando em sua composição a atenção aos princípios da dignidade humana e da capacidade contributiva. Em que pese ainda estar em pleno acordo com a constituição quando esta diz que o referido imposto “poderá” ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

33. Todavia, ao se questionar a seletividade das alíquotas, a empresa SOUTO BORGES LTDA se exime de observar com minúcia os feitos acima narrados. Ainda que outros produtos e serviços tenham alíquotas menores em razão de sua essencialidade, nenhum dos que foram citados pela referida empresa possuem graus distintos de tributação, como é o caso da seletividade aplicada aos consumidores residenciais e produtores de cooperativas rurais. O que se extrai do pleito da reclamante é o que já fora atendido pelo estado, ao passo que garantiu condições mais favoráveis ao mínimo existencial. Não deve prosperar a tentativa de usar a essencialidade para justificar razões que na verdade coadunam para um aumento no lucro da comercialização da energia elétrica.

V.3. Manifesta tentativa de dispersão do essencial por parte do requerente

34. Ademais, não pode o reclamante valer-se da “Dispersão do Essencial”, caracterizado quando usada a narrativa da essencialidade para obter vantagens pecuniárias àquilo que excede o mínimo e razoável para condições dignas, no caso em tela, ora atribuída alíquota inferior para os consumidores supracitados. Desta feita, o essencial deve ser atendido em razão da dignidade humana, com o mínimo

¹² Vide ARE 745.745 AgR/MG. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em 02/12/2014. Publicado em: 19/12/2014.

necessário para a manutenção de uma vida digna, respeitando a capacidade contributiva, o que fora atendido pelo estado.

35. Desta feita, levando em consideração o mínimo existencial e a essencialidade da energia elétrica, o Estado adota medidas que beneficiam aos contribuintes garantindo-lhes condições especiais, justamente ao considerar a essencialidade aclamada. Não devendo prosperar a tentativa de escalonar a essencialidade a seu prazer. Sendo assim, partindo da evidência que a seletividade fora atendida e a essencialidade reconhecida não há de prosperar o pleito da empresa SOUTO BORGES LTDA.

VI. OS IMPACTOS QUE O ACOLHIMENTO DO PEDIDO PODE TRAZER AOMEIO-AMBIENTE

VI.1. Dos impactos ao desenvolvimento nacional e ao bem-estar da população

36. O acolhimento do pedido autoral tem o grave potencial de interferir no bem-estar da população como um todo, pois cancelar uma alíquota reduzida do ICMS para qualquer consumo de energia é cancelar o consumo desenfreado deste recurso que se vale de outros recursos naturais imprescindíveis para poder ser gerado.

37. A Constituição Federal estabelece como dever do Estado a preservação dos recursos naturais, conforme disposto em seu art. 225, *in verbis*:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

(...) V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

38. Conforme já dito alhures, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 trouxe a possibilidade do ICMS passar a ter fins extrafiscais, sobretudo devido à seletividade em razão da essencialidade do produto ou do serviço.

39. Conforme dados fornecidos no sítio eletrônico da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, 67% da energia do Brasil provêm de geração hidráulica, não sendo a situação da recorrente diferente deste, uma vez que sua principal matriz energética é hidrelétrica (Caso, pedido de esclarecimento n. 28, pag. 8). Ora, energia proveniente de hidrelétricas faz com que rios precisem ter seus cursos desviados, fazendo com que a água que poderia ser destinada ao consumo humano precise ser levada para a geração de energia.

Em tempos de escassez hídrica em diversas regiões do país¹³ o uso de energia elétrica excessiva precisa ser desestimulado, a fim de podermos reduzir os riscos de racionamento de energia elétrica, problema que viria a afetar toda a população.

40. Nesse sentido, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina já reconheceu a extrafiscalidade do ICMS, reconhecendo que a instituição de alíquotas majoradas para o consumo tido como não essencial é fundamental para frear o consumo excessivo, evitando o racionamento de energia elétrica e o comprometimento do bem-estar da população e do desenvolvimento do país como um todo.¹⁴

41. Levando em consideração todo o exposto, não figura inconstitucional a escolha feita pelo legislador estadual ao exercer sua competência constitucional, ressalte-se, de definir uma alíquota majorada para a energia elétrica, tendo como consequência o desestímulo ao consumo excessivo deste recurso reconhecido como essencial, cuja escassez desemboca também numa maior degradação dos recursos naturais, sobretudo da água, que, como dito alhures, já começa a se fazer escassa em diversos reservatórios brasileiros.

¹³ Vide notícias como esta veiculada pelo sítio eletrônico do Jornal Correio Braziliense - <https://www.correiobraziliense.com.br/brasil/2021/06/4931467-entenda-a-criese-hidrica-que-ameaca-o-fornecimento-de-energia.html>) e este pronunciamento do Ministro de Minas e Energia do Brasil em 29/06/2021, disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=_z_JxKMk33Q.

¹⁴ Apelação Cível 0312052-13.2018.8.24.0023, rel. Pedri Manoel Abreu, Primeira Câmara de Direito Público, j.28-07-2020.

42. Seguindo tal entendimento, nos termos da Constituição Federal, em seu art. 3º, inc. II, a República Federativa possui como um de seus objetivos fundamentais garantir o desenvolvimento nacional, sendo a energia elétrica, indubitavelmente, um dos recursos imprescindíveis para tal desenvolvimento.

43. Caso o Supremo chancele o consumo desenfreado através da não incidência ou da incidência de alíquotas reduzidas do imposto em comento, certamente este objetivo fundamental de nossa República restaria comprometido, tal como diversos recursos naturais restariam ameaçados pela necessidade de aumento da produção de energia que se fariam necessário.

44. A Constituição afirma a seletividade do tributo em razão da essencialidade, sem especificar exatamente a forma como deve se dar tal seletividade, sendo comportados incentivos fiscais, alíquotas diferenciadas, hipóteses de não incidência, dentre outros. No caso da energia elétrica, a seletividade em razão da essencialidade há de consistir, sobretudo, no assegurar do amplo acesso a este recurso essencial para as gerações presentes e futuras, fazendo-se necessária a alíquota majorada para que o consumo abusivo seja evitado ao máximo por parte dos usuários.

45. Portanto, é fundamental que o STF reconheça o legítimo exercício da competência constitucional atribuída ao legislador estadual para definir quais serão os critérios utilizados para definição de alíquotas majoradas ou reduzidas de ICMS para a energia elétrica, devendo o pedido autoral ser julgado completamente improcedente.

VI. OS IMPACTOS ECONÔMICOS COM A REDUÇÃO ALÍQUOTA ICMS DIANTE DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS - ART. 158, IV, DA CF

VI.1. Do prejuízo aos cofres públicos acarretando em dificuldades na manutenção da máquina estatal

46. A parte autora alega que sua atuação de comercialização de energia elétrica é essencial, e que a alíquota do ICMS deveria corresponder a zero, diferente da atual de vinte e cinco por cento.

47. Em que pese a argumentação trazida pelo requerente, a pretensão da parte autora não merece prosperar, tendo em vista que em nenhum momento levou em consideração os enormes impactos econômicos negativos decorrentes da pleiteada redução de alíquota do ICMS, no qual afetaria diretamente a receita dos municípios e distrito federal, ferindo o pacto federativo.

48. É incontroverso que a competência Tributária é a outorga do poder concedida pela Constituição Federal aos entes federativos para eles criarem e majorarem tributos sendo indelegável e intransferível, sendo que, a Constituição foi além dispondo também sobre a divisão do produto da arrecadação, que segundo Cunha Júnior (2017) é típico do federalismo cooperativo.¹⁵

49. Segundo o art. 158, IV da Carta Maior, pertencem aos Municípios o patamar de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas ao ICMS. Esta repartição tributária é imprescindível, tanto que recentemente retirou a discricionariedade legislativa do Ente competente através da EC nº 108/2020, versando que o percentual de repasse de ICMS aos Municípios e Distrito Federal devem também ser creditadas observando obrigatoriamente critérios educacionais.

50. Observa-se que o Constituinte optou por inserir a distribuição de competências tributárias no texto da própria Constituição Federal, característica que imprime singular importância à interpretação das normas de competência – bem como das demais normas do Sistema Tributário Nacional – de acordo com uma hermenêutica adequada à Carta Maior.

51. Pois bem, no que pese os municípios terem autonomia para se organizar e prestar seus serviços, a maioria dos municípios não conseguem ter essa autonomia só com os seus tributos, podemos citar Monteiro-PB, Tefé- AM e Saltinho- SP não tendo possibilidades de manter seus fins como educação e saúde. Caso não houvesse a obrigatoriedade art. 158, parágrafo único, inciso II, onde dentre dos 25% da repartição obrigatória, 35% deste valor será distribuído aos municípios de acordo com a discricionariedade da lei estadual observando obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores

¹⁵ CUNHA JÚNIOR. Dirley. Curso de Direito Constitucional. 11. ed. Bahia: Juspodivm, 2017

de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, esses municípios acima citados sofreriam impactos negativos na assistência a sua população.

52. Em se notar a jurisprudência do STF, é interessante analisarmos a Súmula Vinculante 37, que firma sentido que não cabe ao poder judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob o fundamento de isonomia. Desse modo, a CF/88 determina que o aumento dos vencimentos deve ser feito por meio de lei. O Poder Judiciário, mesmo se deparando com uma situação de desigualdade (violação da isonomia), não pode “corrigir” essa disparidade conferindo o aumento porque ele não tem “função legislativa”, não podendo, portanto, suprir a ausência da lei que é indispensável no caso.¹⁶ Neste sentir, compreende-se com facilidade que não poderia esta corte legislar conforme pleiteia a empresa SOUTO BORGES LTDA.

53. Nesse passo, há de se destacar que além de uma invasão de competência, o que requer o reclamante causaria inestimáveis danos ao erário. De forma que implicaria consideravelmente no funcionamento da máquina pública. Ao pondo de contribuir para o seu desfalecimento, causando um prejuízo inestimável aos cofres públicos.

VI.2. A interdisciplinaridade da matéria e suas afetações ao bem-estar social caso provido o pedido da reclamante

54. A obrigação de arrecadar é do Estado, o Município tem essa participação, se o Estado deixar de arrecadar o Município deixa de receber. Diante disso, percebe-se que essa matéria discutida neste tópico não é somente matéria tributária e nem fiscal, mais também financeiro dado que o montante recebido a título de repasses obrigatórios possui expressiva relevância no orçamento dos entes que os recebem, com intuito também que sob a tutela do estado, os municípios possam através da

¹⁶ STF. Plenário. RE 592317/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 28/8/2014 (repercussão geral) (Info756)

prestação de serviços públicos a obedecer aos princípios da dignidade da pessoa humana e das garantias fundamentais.

55. Os valores recolhidos via ICMS não são só importantes para o Estado que arrecada, mas diante da regra constitucional de repartição da receita tributária, as verbas repassadas aos municípios não são mero complemento, pelo contrário, têm grande importância para a sobrevivência financeira dos entes regionais e locais.

56. Caso seja julgado procedente o pedido da requerente com a alíquota do ICMS referente a energia elétrica sendo reduzida, afetará vários Municípios Brasileiros, dado que padeceram com impactos econômicos e sociais podendo até nos municípios infringir o princípio da igualdade de condições para o acesso e a permanência na escola.¹⁷

VII. INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA

VII.1. O Estado X em consonância com o texto constitucional, fonte primária em direito tributário

57. Ao tratarmos do direito tributário devemos ter por fonte primária o texto constitucional. Mecanismo para fruição das atividades do estado que tem por mister garantir a manutenção do estado e a prestação positiva dos direitos fundamentais. Nossa constituinte, rígida, não oferece em demasia margens para grandes alterações.

58. No entanto isso não significa que a aplicação desse ramo do direito confere toda sua finalidade, faz-se necessário também uma interpretação que remete a um raciocínio jurídico. Atribuindo sentido a norma adequando-se ao caso concreto. Não devendo ser "quebrada" a ordem jurídica para o favorecimento dos interesses da empresa SOUTO BORGES LTDA. Isso, pois, a norma constitucional é clara ao elencar que o imposto em comento poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Ao interpretar o inverso, requer-se na verdade a

¹⁷ Constituição Federal, art. 216, inc. I.

alteração do texto constitucional por via imprópria ou a tentativa de ludibriar a corte invertendo aquilo que está claramente exposto e acessível na Constituição da República Federativa brasileira.

VII.2.A supremacia do interesse público e manutenção da constituinte

59. Para o seguimento das atividades do estado é necessário que este se pautem na supremacia do interesse público. Ao passo que, ainda que implícito, possui conteúdo semântico nítido na leitura do texto constitucional. Sendo assim, passamos a analisar o seguinte em nossa constituição:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

60. Ademais, analisando também o princípio da Justiça, temos que a legitimidade do ordenamento jurídico como um todo deve ser pautada no ideal de justiça, estabelecendo assim segurança ao cumprimento daquilo que fora proposto seguindo os princípios constitucionais norteadores do direito.

61. Vez que admitida a tese autoral, quebrar-se-ia o ordenamento jurídico vigente. Tal afirmação é possível haja vista a clareza da constituinte no artigo supracitado bem como no sentido que se extrai dela. Se o constituinte originário optasse pela obrigação certamente o faria na redação, o que não se observa. Tornando inviável e inconcebível o pedido autoral.

VIII. A insegurança jurídica pretendida pelo requerente a seu bel-prazer

62. No art. 155, §2º, III, a constituinte traz que o ICMS "poderá" ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Muito embora sua análise literal não recaia em dúvidas, é imperioso destacar que se trata de uma

faculdade do estado. No caso em comento, já fora explicado que o Estado atendeu a seletividade no ICMS com base em sua essencialidade, isso, no gozo de sua faculdade prevista no ordenamento maior à medida que os consumidores residenciais que consumem até 150 Kwh e produtores de cooperativas rurais com consumo até 500 Kwh gozam de alíquota reduzida para 12%.

63. Desta feita, análise contrária ao disposto em nossa constituinte significaria um desrespeito a esta. Ao passo que suscitaria também em uma ruptura no que cabe a segurança jurídica, essencial para a fruição de direitos e garantias fundamentais.

64. Como ensina Lassalle, "Constituição é um pacto juramentado entre o rei e o povo, estabelecendo os princípios alicerçais da legislação e do governo dentro de um país. [...] Constituição é a lei fundamental proclamada pela nação, na qual baseia-se a organização do Direito público do país" (LASSALLE, 2000, p. 6). Portanto, interpretação diversa desta acarretaria em afronta não só a nossa constituinte, mas a legitimação de direitos como um todo.¹⁸

IX. CONSIDERAÇÕES FINAIS

65. O contribuinte suscita que o judiciário intervenha no legislativo e desconheça os avanços históricos que nos remetem a tripartição dos poderes. Além de desconhecer a história, mostra-se como interprete de uma nova constituição haja vista que, expressamente a nossa carta magna diz que o ICMS "poderá" ser seletivo em função da essencialidade, como consta no art. 155, §2º, III da CRFB. Sendo, pois, uma das maneiras de possibilitar a capacidade contributiva, não havendo obrigatoriedade a que devesse esta corte submeter-se.

66. Ainda que não fosse analisada a questão da invasão de competência, é salutar que a seletividade foi atendida pelo Estado X, visto que foram estabelecidas alíquotas diferenciadas em benefício aos consumidores residenciais que consumem até 150 Kwh e produtores de cooperativas rurais com consumo até 500

¹⁸ LASSALLE, F. Op. cit.

Kwh com a alíquota reduzida para 12%, isso no gozo da discricionariedade conferida na constituinte.

67. Sendo assim, não se pode confundir o essencial com o irresponsável. Isso, vez que o mínimo existencial é aquele que em consonância com o princípio da dignidade humana possibilita o mínimo necessário para uma vida digna e não uma carta autorizativa ao arbítrio, diga-se conveniência.

68. A usurpação da essencialidade colocaria em risco o meio social, provocando desequilíbrio e impossibilitando garantias do que é verdadeiramente necessário, acessível e que elevam pessoas a cidadania.

69. Noutro ponto, o consumo irracional da energia elétrica seria uma ameaça ao meio ambiente, haja vista que os recursos naturais, que não são infinitos, estariam sujeitos a uma sobrecarga. Fato é que as alíquotas como hodiernamente empregadas impossibilitam este consumo desenfreado, preconizando também pela manutenção do convívio e progresso social.

70. Além dos problemas ambientais, descabidamente prosperando o pedido do contribuinte, ainda acarretaria em um impacto econômico que comprometeria a manutenção da máquina estatal. Por exemplo, não raro municípios e distrito federal possuem grande parte de sua arrecadação a trelada ao imposto em comento. A drástica e irresponsável demanda do contribuinte colocaria em prejuízo todos os que hoje dependem em parte dessa contribuição.

71. Portanto, em que pese todos os argumentos trazidos não merece prosperar os pedidos do contribuinte. Vistos os impactos econômicos, sociais, ambientais e a clara afronta ao descrito em nosso ordenamento, não podendo prosperar o pleito que por consequência inflamaria a insegurança jurídica.

X. CONCLUSÃO

72. Por todo o exposto, o Recorrido comparece, respeitosamente, perante V. Exas., a fim de reiterar o pedido formulado nas Contrarrazões ao Recurso Extraordinário, para que seja negado provimento ao recurso interposto pelo Recorrente, nos termos da fundamentação exposta.

Termos em que pede e espera deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 525

FAZENDA

Caroline Druzian Bazzo

Gabriel Siviero Dal Ponte

Lorenzo Bianchin

Lucas Maciel Bernardes

Marcelo Bitencourt

Stefanie Turatti

Vinicius Utz Pessota

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) RELATOR(A) DO COLENDO

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO de Nº _

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA

RECORRIDO: ESTADO – FAZENDA ESTADUAL

O Recorrido, já qualificado nos autos, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seus procuradores, apresentar MEMORIAIS, com o propósito de rememorar os fatos e concluir pelo não provimento do Recurso Extraordinário.

1. SÍNTESE FÁTICA

Em apertada síntese, a Recorrente postula ao longo do presente feito o reconhecimento de uma suposta e inexistente inconstitucionalidade na alíquota estabelecida pelo Recorrido a título de ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica. No entanto, sua tese se baseia em interpretação notoriamente equivocada quanto à seletividade em razão da essencialidade do referido imposto, conforme previsão constante do art. 155, § 2º, III da Constituição Federal.

Com atividades relacionadas a comercialização de energia elétrica, a Recorrente está submetida à alíquota de 25%, salvo quando a comercialização se destine a consumidores residenciais cujo consumo não exceda 150 Kwh ou para produtoras cooperativas rurais cujo consumo não exceda 500 Kwh, situações em que a alíquota é reduzida para 12%.

A razão de ser deste escalonamento é, precisamente, respeitar o comando constitucional sobre a essencialidade, pois se tributa menos aqueles a quem o resguardo de acesso à energia elétrica é mais premente, sob pena de lhes inviabilizar o acesso a tal bem. Trata-se, portanto, de respeitar a seletividade pela essencialidade à luz da capacidade contributiva dos contribuintes.

Entretanto, partindo da premissa de que a energia elétrica seria bem essencial, aduz a Recorrente que o Recorrido não poderia estabelecer: a) diferenciação de alíquota baseando-se no montante de consumo combinado com sua finalidade (para

uso residencial ou de atividade cooperativa); b) alíquota superior para a energia elétrica do que para outros bens ditos de luxo, nem mesmo que essa alíquota não valha para todas as hipóteses de consumo.

Assim, argumentando que o legislador estadual feriu a Constituição Federal ao não estabelecer a alíquota de energia elétrica abaixo da alíquota média de forma irrestrita a todos os contribuintes, como se as suas condições de uso e consumo fossem irrelevantes, e arguindo suposta falta de coerência legislativa na estipulação das alíquotas de ICMS vigentes no Estado Recorrido, a Recorrente ajuizou a presente ação e, após sucessivas decisões desfavoráveis nas instâncias ordinárias da Justiça, interpôs o presente Recurso Extraordinário para requerer a declaração de inconstitucionalidade das normas estaduais que estabelecem as já mencionadas alíquotas de ICMS para a atividade comercial de fornecimento de energia elétrica.

Diante do exposto e com fulcro no art. 102, inciso III, § 3º, da Constituição Federal desta República, conheceu o Supremo Tribunal Federal do presente Recurso Extraordinário. Nestes memoriais, demonstra a Fazenda os motivos pelos quais sustenta o seu não provimento.

2. MÉRITO

2.1. A POSSIBILIDADE DO USO DA SELETIVIDADE NO ICMS: OS LIMITES SEMÂNTICOS DO ART. 155, § 2º, III, DA CF/88

Importa destacar que a Recorrente apresenta uma compreensão equivocada no sentido de que, tal como no IPI, a seletividade em função da essencialidade deve obrigatoriamente ser observada no ICMS. Assim, ignorando os núcleos semânticos estabelecido nos dispositivos, – **será (art. 153, § 3º, I) e poderá ser (art. 155, § 2º, III)** – e desrespeitando uma interpretação sistemática do texto normativo, a Recorrente busca fundamentar que o escalonamento de alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica de acordo com o consumo do contribuinte é inconstitucional.

Inicialmente, é necessário compreender que as normas jurídicas nada mais são do que proposições, que em conjunto formam, por exemplo, uma constituição,

um código¹. As proposições, por sua vez, são um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade.² Dessa forma, é esse significado que interessa ao se interpretar uma proposição normativa.

Contudo, a interpretação, ao buscar esse significado, precisa respeitar os limites semânticos colocados pelo texto, pois "é da gramática o primeiro caminho que o intérprete deve percorrer para dar-nos o sentido rigoroso de uma norma legal",³ sob pena de se afastar a interpretação quando obter-se "uma regulação nova e distinta, em contradição com o sentido literal ou sentido objetivo claramente cognoscível da lei".⁴

E assim sendo, a atuação do intérprete depende tanto da análise do texto jurídico quanto dos fatos, pois "a norma jurídica é produzida para ser aplicada a um caso concreto"⁵. Desse modo, a interpretação é necessária para a criação da norma, visto que é a partir da interpretação normativa que o intérprete dá sentido e alcance à norma, a fim de aplicá-la ao caso concreto. Contudo, não podemos ignorar os limites semânticos do texto e dar a norma o sentido que melhor vá de encontro com os nossos interesses.

Essa breve introdução se mostra imprescindível para o devido deslinde do caso, pois é a partir da constatação de que o texto jurídico carece de interpretação, mas que os limites semânticos do texto não podem ser simplesmente ignorados, que se percebe que a alegada inconstitucionalidade ora sustentada é um falso problema. Falso, pois a norma constitucional em que a Recorrente baseia sua irresignação recursal simplesmente não prevê o que a Recorrente sustenta.

Isso porque em momento algum a Constituição Federal diz que o ICMS deverá ser, necessariamente, seletivo, como no caso do art. 153, § 3º, I, que disciplina o IPI e dispõe claramente que este **deverá** ser seletivo. Portanto, a partir de uma simples leitura do IPI, conclui-se que há claro comando em tal sentido que simplesmente não

¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução: Ariani Bueno Saudatti e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 72

² Idem.

³ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Em PDF, p. 200.

⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. Lisboa: Almedina, 1993, p. 253.

⁵ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 4. ed. São Paulo, 2006, p. 28

existe quando da disciplina do ICMS, em que a palavra “será” é substituída por “poderá”. Desse modo, onde se lê “poderá” não se pode ler “será”, de forma que quando há uma sugestão, não se pode entender haver uma imposição.

Dessarte, a Recorrente não pode sustentar a obrigatoriedade de observar a seletividade em função da essencialidade no ICMS, pois estaria desvinculando-se dos limites semânticos do dispositivo. Não há, dessa forma, o que falar em dever de observância, visto que a expressão “poderá” expressa o sentido de faculdade, conferindo ao legislador estadual a possibilidade de usar ou não a tributação de caráter seletivo em função da essencialidade.

Ainda, sobre a impossibilidade de vincular significados que vão em desencontro ao texto:

Dito isso, percebe-se que não é possível alterar o sentido objetivo da lei, sob o pretexto de fazer interpretação conforme à Constituição. Isso porque a expressão literal do preceito normativo é um dos pontos de partida dogmáticos a que se refere Ferraz Jr.,³² e não é dado poder ao intérprete para ignorar premissas já estabelecidas. Em outros termos, Zeno Veloso afirma que **o aplicador da norma não pode lhe atribuir “um sentido contrário ao determinado na expressão do preceito, falseando ou contrariando os inequívocos objetivos do legislador”**.⁶

Ou seja, o legislador estadual ao se deparar com o art. 155, § 2, III, da Constituição Federal, que determina que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade, encontrou-se diante de uma faculdade concedida pelo constituinte, para promover uma tributação justa e ao mesmo tempo promover os princípios contidos no texto constitucional, e não diante de uma norma imperativa, a qual determina a obrigatoriedade de observância a seletividade em função da essencialidade, como é o caso do IPI.

Não se pode ignorar o fato de que o legislador usou palavras diferentes ao tratar do IPI e do ICMS, e sustentar, portanto, que ambos possuem observância

⁶ CARVALO FILHO, José S. *Limites da Interpretação conforme a Constituição: estudo de caso da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. SCIENCE. Disponível em: <<http://www.sciencespo-aix.fr/wp-content/uploads/2014/03/carvalho-lisbonne-mars-avril2015.pdf>>, p. 09

imperativa. Caso conclua-se por isso, as palavras usadas nos dispositivos legais de nada valeriam, com o que não se pode concordar, visto que as palavras escolhidas para compor a proposição normativa jamais são inúteis.

Outrossim, importante destacar que além da necessidade de observar os limites semânticos do texto, é necessário arguir que o Texto Constitucional se forma através de um conjunto de normas que o compõe, pois como bem pontua Eros Grau, **não se interpreta o direito em tiras**.⁷ Diante disso, postular uma análise isolada do art. 155, § 2º, III da Constituição Federal, a fim de concluir que o legislador estadual deveria, obrigatoriamente, observar o princípio da seletividade é ignorar as outras normas que formam o Texto Constitucional.

O ordenamento precisa ser lógico e coerente, visto que interpretar uma norma é interpretar um sistema inteiro.⁸ E, observando o sistema constitucional em sua completude, foi que o legislador estadual majorou as alíquotas de ICMS: em conformidade com a essencialidade da mercadoria, com o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e em vista a promoção dos princípios exarados no Texto Constitucional, como a proteção ao meio ambiente (art. 170, VI e art. 225), invocando o caráter extrafiscal do tributo.

Portanto, desenvolvendo a atividade interpretativa de forma sólida, o legislador estadual, ao graduar as alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica observando aquilo que dispõe a Constituição Federal por completo, produziu lei constitucional.

Logo, quando a Recorrente alega que o artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal impõe aos Estados, ao escalonar alíquotas de ICMS, o dever de observar uma suposta essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados e que sendo a energia elétrica essencial, ela necessariamente deve ter alíquota mais baixa que a média, sem exceções, demonstra que em sua análise a Constituição não fora considerada em sua completude e tampouco foram observados os limites semânticos do dispositivo.

⁷ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 4. ed. São Paulo, 2006, p. 45

⁸ FREITAS, Juarez. *A interpretação Sistemática do Direito*. São Paulo, Malheiros Editores, 1995, p. 47.

Tal visão não se coaduna com a boa interpretação do texto constitucional, tendo em vista que só leva em conta uma “tira” deste. Ignora, deste modo, o conteúdo do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal que reza que, sempre que possível, os impostos serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte. Além disso, não leva em conta que todo tributo, conforme se demonstrará, pode ser estabelecido com um caráter extrafiscal para incentivar condutas que cumpram diretrizes constitucionais, como a proteção ao meio ambiente, o desestímulo ao consumo de produtos tóxicos como nocivos à saúde, etc.

Destarte, “é indubitável que uma Constituição não constitui um conglomerado aleatório de artigos, incisos, alíneas e parágrafos, desconectados entre si”⁹. O Texto Constitucional, como já demonstrado, possui normas interdependentes e inter-relacionadas.¹⁰ Assim, o que se busca defender é que a partir do termo “poderá” utilizado no art. 155, § 2, III, da Constituição, a aplicação da seletividade em função da essencialidade fica a cargo do legislador para aplicá-la da forma que melhor consagre os objetivos almejados pela Carta Magna e que melhor realizem o estado de coisas pretendido pelos demais princípios constitucionais, como, por exemplo, o da capacidade contributiva.

Dessa forma, ao sustentar que, assim como no IPI, também o ICMS deverá, obrigatoriamente, observar a seletividade em função da essencialidade, percebe-se que há clara inobservância aos limites semânticos do art. 155, § 2º, III, e carência de uma análise completa do Texto Constitucional. Ocorre que o IPI, imposto cuja competência pertence à União, é diferente do ICMS, imposto cuja competência pertence aos Estados.

Não se pode tentar moldar o texto constitucional à vontade do intérprete, sob pena de flexibilizar a força normativa da constituição a meras forças de liberalidades, interesses e conveniências. Trata-se de absurdo que salta aos olhos.¹¹

⁹ BULOS, U. L. *Teoria da interpretação constitucional*. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 205, pp. 23–64, 1996. DOI: 10.12660/rda. v205.1996.46799. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46799>. Acesso em: 11 set. 2021

¹⁰ Idem.

¹¹ “Segundo o princípio da força normativa da constituição na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da constituição (normativa), contribuem para uma eficácia ótima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a

Neste sentido, a expressão “poderá” exprime uma faculdade do legislador estadual, o qual poderá ou não aplicar o princípio da seletividade no arbitramento das alíquotas de ICMS, através de seu poder discricionário¹², pois em um país com dimensões continentais em que cada Estado se diferencia dos demais, ninguém melhor do que o legislador estadual, democraticamente eleito e mais próximo da realidade local, para dizer quais itens e em qual medida são essenciais ou não a população.

Por tais razões, resta claro que o Legislador não está compelido a observar imperativamente a seletividade em função da essencialidade ao graduar as alíquotas de ICMS.¹³

Mesmo que assim não o fosse e se entendesse que o legislador estadual está obrigado a observar a seletividade em função da essencialidade, ainda assim ele possuiria discricionariedade para escalonar as alíquotas do ICMS, pois o termo essencialidade, além de não ser definido pela Constituição, é aberto à interpretação. Nesse sentido, inclusive, é o entendimento desta Corte:

A essencialidade é termo fluido, impreciso, de textura aberta, cuja reconstituição semântica depende da cultura de cada intérprete, o que abre certa margem de

historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a ‘atualização’ normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência.”. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª Ed., 5ª Reimpr. Coimbra: Almedina, 2008, p. 1226).

¹² “As causas normativas da discricionariedade, conforme preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello em seu clássico estudo sobre o tema, pode decorrer de três fatores: 1) da hipótese da norma (quando a lei descreve de modo impreciso a situação fática que deflagra o comando legal); 2) do comando da norma (**quando a lei prevê alternativas ao agente quanto à possibilidade de praticar ou não o ato, definir o tipo de medida ser adotada, o melhor momento para sua adoção ou a forma mais adequada para fazê-lo**); 3) da finalidade da norma (que aponta valores perseguidos pelo legislador cujos conceitos são plurissignificativos, a exemplo da própria expressão “interesse público”).” . (NASCIMENTO, Antonio Rodrigues do. *Conflito de interpretação normativa no controle interno da competência discricionária*. In: FILHO, Valmir Pontes; MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson. *Administração Pública. Desafios Para a Transparência, Probidade e Desenvolvimento*. XXIX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, pp. 05-06.)

¹³ Essa própria Corte já reconheceu a discricionariedade do legislador em matéria análoga a essa, na qual fora concedida isenções fiscais, em matéria de IPI, aos produtores de Cana-de-açúcar localizados nas regiões da Sudene e Sudam - “A concessão de isenção em matéria tributária **traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se – a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal – a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados** pela nota da extrafiscalidade” - (STF, AgRg no AI nº 360.461, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 6/12/2005, DJe de 27/3/2008.) (grifou-se)

discricionarieidade ao Legislativo **para lhe determinar o conteúdo e alcance, sem prejuízo do núcleo significante mínimo, fora do qual a cláusula constitucional seria insultada...**¹⁴(grifou-se)

Assim é que se tem que tanto as alíquotas, quanto os critérios utilizados pelo legislador ao definir a variação de alíquotas de ICMS incidentes na energia elétrica estão em conformidade com a norma constitucional.

2.2. A REALIZAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PELA SELETIVIDADE: “O DIREITO NÃO SE INTERPRETA EM TIRAS”

Como já referido, as normas só podem ser compreendidas em sua inter-relação com as demais normas, **pois o direito não se interpreta em tiras**, e por isso, a aplicação da capacidade contributiva ao escalonar as alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica se mostra medida necessária, vez que o art. 145, § 1º, da Constituição Federal determina que “**sempre que possível**, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.” Ou seja, trata-se de proposição imperativa, e não permissiva, a qual determina que o legislador não irá considerar a capacidade contributiva apenas quando for impossível.¹⁵

Por capacidade contributiva, podemos compreender como princípio capaz de promover a isonomia no sistema tributário, onerando mais quem possui maior capacidade de pagar tributos e onerando menos quem possui menor capacidade de contribuição, orientando, assim, todo o sistema tributário.¹⁶

A capacidade contributiva pode aplicar-se de vários modos, quais sejam: progressividade, isenção, imunidade, **seletividade**.¹⁷ Esta última aplicando-se aos tributos indiretos.

¹⁴ STF, AI 515.168 AgR-ED/MG, Rel. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, julgado em 30/08/2005, Dj de 21/10/2005.

¹⁵ DERZI, Mizabel. Notas. In: Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 694.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo/* Leandro Paulsen. – 12. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2012, p. 82

¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.* p. 84

Indubitavelmente, não é difícil perceber que a seletividade do ICMS trabalha com a capacidade econômica do contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coelho deixa claro ao exemplificar que “o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo.”¹⁸ Logo, o motivo para considerar um Mercedes supérfluo está no entendimento de que o seu adquirente possua maior capacidade de contribuição, ora que, em essência ambos são automóveis e possuem a mesma finalidade (o deslocamento).

Outrossim, no que diz respeito à incidência de ICMS na energia elétrica, também é possível auferir a capacidade contributiva do contribuinte de fato, visto que quanto maior o seu consumo, maior se demonstra a sua capacidade de contribuição. Tal conclusão se dá pelo fato de que “o consumo, ao lado da renda e do patrimônio, é um dos elementos signo presuntivos de capacidade contributiva.”¹⁹

Por outro lado, a Recorrente, equivocadamente sustenta a inaplicabilidade da capacidade contributiva aos impostos indiretos, sob o fundamento de que o ônus do imposto é suportado pelo contribuinte de fato (consumidor final da mercadoria) e não o contribuinte de direito (o qual apenas repassa a carga tributária no preço da mercadoria),²⁰ e em decorrência disso, não haveria como identificar a capacidade contributiva do consumidor final, pois esse, seja ele pobre ou rico, ao comprar um saco de arroz, irá suportar o tributo embutido no preço da mercadoria, não havendo assim forma de mensurar a capacidade contributiva.

O argumento da Recorrente gira em torno da essencialidade prevista no art. 155, § 2, III, da Constituição Federal, de modo que, em não havendo como mensurar a capacidade contributiva do contribuinte de fato, as mercadorias consideradas essenciais/de primeira necessidade devem ter alíquota mínima para que todos possam ter acesso a tal produto, e as mercadorias consideradas supérfluas devem ter uma alíquota majorada, pois quem irá consumir um produto supérfluo possui recursos suficientes para arcar com uma alíquota mais alta.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. Ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019, p. 233

¹⁹ CAUREO, Elisângela Simon. *Capacidade Contributiva, tributação indireta e mínimo existencial*. RPGE, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 2015, p. 116

²⁰ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário / Paulo Caliendo*. – 2. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 317

No entanto, como destaca Carrazza: “por trás destas ideias está presente, em última análise, o princípio da capacidade econômica, pelo qual, quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerado, do que quem tem menos.”²¹

Não há, portanto, qualquer impedimento para se reconhecer a aplicabilidade da seletividade pela essencialidade ao mesmo tempo em que se observe o princípio da capacidade contributiva, quando possível.

E diante disso, constata-se que a aplicação da alíquota incidente na energia elétrica – 12% ou 25% – está diretamente ligada ao consumo do contribuinte de fato, de forma que varia conforme o seu consumo de Kwh. Assim, pode o legislador estadual considerar a capacidade contributiva ao definir as alíquotas de ICMS que incidem na mercadoria em discussão, uma vez que “cabe ao legislador escolher determinados fatos indicadores de capacidade econômica que farão incidir a norma jurídico-tributária.”²²

Outrossim, a definição de alíquota em 12% para contribuintes residenciais que consomem até 150 Kwh é coerente. A lei 12.212/10, ao dispor sobre a tarifa social de energia elétrica a consumidores enquadrados em subclasse residencial de baixa renda, varia os descontos em tarifas conforme o consumo. As variações citadas caminham de encontro com a variação de alíquota de ICMS incidente na energia elétrica atribuída pelo Recorrido conforme o consumo do contribuinte, demonstrando, assim, a coerência do legislador ao criar uma variação de alíquotas de 12% e 25%.

A coerência da variação de alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica também fica evidente quando consideramos que o consumo médio residencial em 2019 foi 162,2 Kwh/mês.²³ Assim, o legislador estadual estabeleceu as alíquotas de 12% e 25%, observando a essencialidade da mercadoria combinada com a capacidade contributiva do consumidor final, de forma que aqueles que tenham um menor potencial de contribuição, neste caso, os consumidores residenciais que possuem o consumo de energia elétrica de até 150 Kwh, serão contemplados com a

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006, p. 375-376

²² CALIENDO, Paulo. *Op. Cit*, p. 309

²³ Anuário Estatístico de Energia Elétrica – 2020. P. 188. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/anuario-estatistico-de-energia-eletrica>

alíquota de 12%, o que vai de encontro com o grau de essencialidade da mercadoria em discussão.

E assim sendo, os contribuintes que venham a ter consumo superior a 150 Kwh, demonstrando maior capacidade de contribuição, haja vista que o consumo também é indicativo de capacidade contributiva, terão uma alíquota maior incidente no seu consumo de energia elétrica.

Além disso, o Texto Constitucional não explicita o que seria "essencialidade", deixando em aberto para que fim deve-se considerar um produto essencial, cabendo ao legislador interpretar a "essencialidade" em consonância com outras diretrizes constitucionais, como a capacidade contributiva ou a proteção ambiental e uso moderado da matriz energética.

No caso em concreto, em razão da natureza específica do produto em comento - energia elétrica - teve por bem o legislador trazer mais um critério para definição das alíquotas, privilegiando um bem essencial com alíquotas mais baixas para residências e cooperativas de que se presume menor capacidade contributiva.

E assim, o sopesamento de diversas diretrizes constitucionais é necessário para que não se faça uma interpretação míope do texto constitucional. Henry Tilbery, desde há muito já mencionava "essencialidade pela perspectiva da coletividade",²⁴ o que implica o uso de mais diretrizes constitucionais em conjunto com a "essencialidade".

Assim, a essencialidade não é um conceito estritamente definido pelo texto constitucional e há a possibilidade de aplicação de mais de uma diretriz para definições de alíquotas de ICMS, revelando-se no caso concreto uma singularidade do bem de consumo comercializado – a energia elétrica, que pela quantidade de consumo transparece a capacidade contributiva do contribuinte – tem-se pela coerência da aplicação de uma alíquota menor para aqueles que o legislador entendeu como possuidores de menor capacidade contributiva, restando comprovada a constitucionalidade das alíquotas em litígio.

²⁴ TILBERY, Henry. "O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação". In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1974, p. 331

2.3. O USO EXTRAFISCAL DA SELETIVIDADE: A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE POR INTERMÉDIO DA TRIBUTAÇÃO

Merece atenção o fato de que uma alíquota majorada não significa uma inobservância à seletividade em função da essencialidade, como vem sustentando a Recorrente. No Recurso Extraordinário 592.145/SP em que se discutia, resumidamente, a incidência de alíquota no patamar de 18% de IPI no açúcar, o Ministro Luiz Fux, indiscutivelmente, ressaltou em seu voto que o fato de ser a mercadoria essencial não se impõe ao legislador adotar alíquota zero, ou alíquota mínima.²⁵

Outrossim, o constituinte ao estabelecer que o ICMS **poderá** ser seletivo em função da essencialidade de fato almejava uma tributação seletiva em vista a essencialidade, caso contrário não a teria escrito no dispositivo constitucional. Contudo, ao perceber que os Estados são distintos uns dos outros e que cada comunidade possuía necessidades diferentes, concedeu ao legislador estadual poder discricionário²⁶ para graduar as alíquotas de forma seletiva conforme a essencialidade do bem.

A essencialidade, como é sabido, deve estar atrelada às ideias de necessidade e indispensabilidade, de tal forma que aquilo que seja de primeira necessidade seja tributado da forma mais branda possível para que todos, independente da capacidade de contribuição, tenham acesso a determinada mercadoria ou bem.²⁷ Para identificar estes quesitos é preciso observar a relevância da mercadoria para a

²⁵ "Tal constatação, contudo, não conduz à conclusão de que, **por ser considerado bem essencial, deve o açúcar ser tributado à alíquota zero**. O princípio da seletividade, nesse ponto, impõe que as alíquotas do IPI sejam graduadas e variem de acordo com a essencialidade do bem, e não que todos os produtos que integrem a cesta básica sejam desonerados. A se acolher tal interpretação, se teria de reconhecer a intributabilidade dos produtos considerados essenciais" – (STF, RE 592.145/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, julgado em 05/04/2017). (grifou-se), p. 36

²⁶ Dworkin define que o poder discricionário ocorre apenas quando "alguém é encarregado de tomar decisões de acordo com os padrões estabelecidos por uma determinada autoridade". Ainda, segundo o autor, o poder discricionário trata-se de um espaço vazio, circundado por uma faixa de restrições. No presente caso, percebe-se que o espaço vazio é a possibilidade de aplicação da seletividade em função da essencialidade conjuntamente com outras diretrizes estabelecidas no texto constitucional. Para melhor aprofundamento no tema, vide: DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e notas: Nelson Boeira – São Paulo: Martins Fontes. 2002 – (Justiça e direito), pp. 50-63

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 206.

população, de modo que se encontre a finalidade do objeto em análise para constatar se de fato estamos diante de algo essencial ou não.

Desse modo, o legislador estadual, dotado do seu poder discricionário, ao deparar-se com a energia elétrica, identificou que encontrava-se diante de uma mercadoria que possuía **um grau de essencialidade** – este grau baseia-se na manutenção de uma vida digna, diante das necessidades básicas do contribuinte como: armazenamento de alimentos em refrigeradores, acesso à informação por meio de aparelhos eletrônicos, banho quente, entre outros – e com base na capacidade contributiva graduou as alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica de forma coerente, observando a essencialidade do bem e garantindo seu acesso a todos os contribuintes, conforme se demonstrou em tópico anterior.

Entretanto, para produzir uma lei constitucional, não basta que o legislador esteja atento apenas ao disposto no art. 155, § 2º, III, é necessário também cumprir os preceitos almejados por todo o texto constitucional. O legislador estadual compreende que “mesmo as regras que regem situações específicas, particulares, devem ser interpretadas de forma que não se choquem com o plano geral da Carta”.²⁸ Assim, graduar as alíquotas apenas observando a essencialidade do bem não é suficiente, pois é necessário observar os outros princípios exarados na Carta Magna.

Outrossim, como bem pontua Hugo de Britto Machado Segundo, é inquestionável que a seletividade pode possuir outros critérios de quantificação, desde que esteja em consonância com a essencialidade. E, portanto, a partir da busca por um sistema coordenado, em que as normas convivem harmonicamente, foi que o legislador graduou as alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica, não só com base na capacidade contributiva, observando a essencialidade do bem, mas também tendo em vista a promoção dos princípios exarados ao longo do Texto Constitucional.

Dessa forma, devido a necessidade de fazer uma interpretação sistemática da Constituição, conjugando o sistema tributário com os princípios consagrados pela Constituição Federal, foi que o legislador estadual invocou o **caráter extrafiscal do**

²⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 141.

ICMS, visando a proteção e a garantia do meio ambiente (art. 170, IV e art. 225, ambos da CF).

Ademais, sobre a extrafiscalidade, é fundamental ter em mente que todo tributo carrega em si duas finalidades:^{29 - 30} a fiscal, de cunho meramente arrecadatório, e a **extrafiscal**, que busca induzir o comportamento do contribuinte³¹ com objetivos constitucionais compatíveis com o Estado Democrático de Direito.³²

Diante disso, a extrafiscalidade aqui tratada (em seu sentido estrito) está presente nas normas com função indutora (normas que servem como meio de estimular ou desestimular condutas do agente econômico), buscando atuar na formação de vontade do contribuinte,³³ qual seja, no caso em tela, o uso moderado de energia elétrica, de modo que ele seja induzido a decidir pelo caminho pretendido pelo legislador, qual seja a redução do consumo de energia.

Contudo, as normas com função indutora atuam no campo de vontade do destinatário de modo que ele pode decidir ou não pela execução do ato que o legislador buscou induzir, sem que isso o faça recair em ato ilícito.³⁴ Ou seja, cabe ao contribuinte decidir ser beneficiado com uma alíquota menor, diminuindo, assim, o seu consumo ou suportar uma alíquota de 25%.

²⁹ Assim é o entendimento de integrantes desta Corte. O Ministro Luiz Fux, em voto no Recurso Extraordinário 592.145/SP, proferiu: "Na verdade, o reconhecimento da função extrafiscal dos tributos remonta à própria integração dos modelos estatais: Estado Fiscal Liberal e Estado Social, que resulta não só no reconhecimento das contribuições especiais como receitas tributárias pertencentes ao orçamento fiscal, como também **no reconhecimento de que os impostos não se prestam somente à arrecadação de receitas para o Estado. Também eles podem servir de instrumento de promoção de outras finalidades, de cunho social, econômico, ambiental, etc.**" – (STF, RE 592.145/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, julgado em 05/04/2017). (grifou-se) p. 30

³⁰ LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais*. In Revista Direito Tributário Atual – RDTA, v. 34, 2015, pp. 303-325.

³¹ Vide em: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica/ Luís Eduardo Schoueri*. - Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 32-40.

³² Nesse sentido: "[...] na construção de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. **Ambos coexistirão sempre** - agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico [...]" (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: São Paulo: Noeses, 2007, p. 633.)

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. pp. 43-44

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 44

Destarte, cumpre esclarecer que a adoção pelo legislador de medidas indutivas de comportamentos que privilegiam e desenvolvem os direitos fundamentais e os objetivos constitucionais não é opcional para o legislador, mas dever imposto pelo constituinte. Desta forma, o tributo se mostra como meio à disposição do legislador para implementar tais deveres. Assim, a norma tributária que tem por fim a concretização de mandamentos constitucionais além da arrecadação dá-se o nome de extrafiscal³⁵.

Por conseguinte, conclui-se que para encontrar a extrafiscalidade de uma norma tributária é necessário identificar quais os objetivos buscam-se atingir para além da mera arrecadação. E ao se analisar a energia elétrica, observa-se os impactos e o desequilíbrio ambiental que a produção energética causa, como as inundações de áreas florestais para a criação de hidrelétricas, ou ainda, a queima de combustíveis fósseis, quando é necessário aumentar a produção energética para suprir o sistema elétrico, liberando na atmosfera gases que contribuem para aquecimento terrestre. Desse modo, fica perceptível que quando consumida em grau superior ao considerado essencial, a mercadoria em discussão traz prejuízos para o meio ambiente, cuja Constituição busca proteger (vide art. 170, IV e art. 225) e, portanto, é necessário utilizar a extrafiscalidade atinente ao ICMS para cumprir com os preceitos do texto constitucional, ou seja, proteger o meio ambiente.

Outrossim, a extrafiscalidade deve ser identificada pelo intérprete a partir da finalidade pretendida pelo legislador, estando ela explícita ou não. Portanto, a partir do estabelecimento das finalidades a norma passa a ser tratada como extrafiscal.³⁶ Em caso análogo (AgRg no AI nº 360.461), no que diz respeito às isenções de IPI, concedidas pela União aos produtores de cana-de-açúcar localizados nas Regiões da SUDENE e SUDAM, entendeu essa Corte tratar-se de lei constitucional a partir do caráter extrafiscal contido na isenção, conforme se destaca:

A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da

³⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 29.

³⁶ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 53

Constituição da República. **Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo**, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais.³⁷

Diante disso, analisando as razões para se impor uma alíquota de 25% de ICMS sobre a energia elétrica, é imperativo levar-se em conta a questão da extrafiscalidade, tendo em vista que a doutrina aponta que a extrafiscalidade das normas é aferida pela descoberta de sua finalidade normativa, de cunho jurídico³⁸. No caso do ICMS sobre energia elétrica, nota-se que a finalidade do legislador é desestimular o seu uso imoderado³⁹, o que colocaria em risco o meio ambiente pela sobrecarga da matriz energética. Em sendo o meio ambiente um fim juridicamente protegido pela Constituição Federal (art. 225), é notável a constitucionalidade da alíquota majorada para consumos acima da média.

Portanto, os consumidores que venham a extrapolar o seu consumo, e assim, se torne necessário o aumento do uso de matrizes energéticas prejudiciais ao meio ambiente, devem suportar uma alíquota de 25%. Não como sanção, mas como desincentivo ao uso desmedido da mercadoria, pois como já demonstrado, as normas extrafiscais buscam induzir o comportamento do contribuinte, cabendo a ele decidir reduzir ou não seu consumo.

Dessarte, a percepção da extrafiscalidade, no que diz respeito ao ICMS incidente na energia elétrica, se torna mais evidente quando analisamos o convênio ICMS 101/97⁴⁰, que concede isenção de ICMS para produtos e equipamentos utilizados para a produção de energias renováveis, restando claro, portanto, a intenção que o legislador teve em observar a extrafiscalidade do ICMS em busca de promover a proteção do meio ambiente.

Posto isso, se torna claro que o legislador estadual, buscou por meio da extrafiscalidade induzir o contribuinte a reduzir o seu consumo de energia elétrica, caso contrário, este deverá suportar uma alíquota majorada diante dos prejuízos que

³⁷STF, AgRg no AI nº 360.461, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 6/12/2005, DJe de 27/3/2008.

³⁸ BOMFIM, Diego. Op. Cit. p. 43.

³⁹ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 45-46.

⁴⁰ Consultar em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV101_97

o uso exacerbado da mercadoria causa ao meio ambiente. Logo, a decisão final acerca do quanto será pago de ICMS na energia elétrica cabe tão somente ao contribuinte de fato, visto que ele determinará se irá consumir a mercadoria de forma consciente, beneficiando-se, assim, de uma alíquota branda, ou consumindo acima do essencial e suportando a alíquota de 25%.

Portanto, concluir a alíquota de 25% como inconstitucional é desconsiderar o todo já exposto. As alíquotas de ICMS são constitucionais, ora que existe uma graduação de alíquotas que vai ao encontro, não só da capacidade contributiva do contribuinte, mas também, por meio da extrafiscalidade, da proteção ambiental.

Ainda, caso venha esta Corte a decidir pela redução das alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica, é mister considerar que reduzir drasticamente as alíquotas, sem considerar os impactos que venham a ser gerados, é tratar com displicência a questão da distribuição de eletricidade, visto que a redução de alíquota para o mínimo previsto seria estimular o consumo, pois "se algumas atividades ou bens apresentam uma carga tributária menor que outras, há um estímulo à sua realização ou consumo."⁴¹ Portanto, frente a possíveis crises energéticas, diminuir as alíquotas é anuir com uma possível falta da mercadoria, o que pode gerar grandes prejuízos para a população.⁴²

3. CONCLUSÃO

Em suma, demonstrou-se neste memorial que a graduação de alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica é constitucional, e que os argumentos apresentados pela recorrente não se sustentam, visto que é necessário respeitar os limites semânticos do texto pois as palavras escolhidas para compor os dispositivos não são inúteis e, portanto, o art. 155, § 2º, III, da CF claramente concedeu ao

⁴¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo/ Leandro Paulsen*. – 12. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 189

⁴² Os prejuízos da falta de energia elétrica foram presenciados recentemente, quando um incêndio no Amapá destruiu a rede de geradores, no dia 03 de novembro de 2020, que fornecia energia para grande parte da população do Estado. Vide em: <https://g1.globo.com/ap/amapa/noticia/2020/11/18/apagao-no-amapa-veja-a-cronologia-da-crise-de-energia-eletrica.ghtml>.

legislador estadual poder discricionário para adotar a seletividade em função da essencialidade.

Ainda, evidenciou-se que o consumo é demonstrativo de capacidade contributiva, motivo pelo qual a variação de alíquotas conforme o consumo do contribuinte de fato mostra-se meio apto para definir as alíquotas de ICMS da energia elétrica, promovendo uma tributação que respeita a essencialidade do bem, onerando menos quem demonstra menor capacidade de contribuição e atribuindo uma alíquota mais elevada para quem demonstre maior capacidade contributiva.

Outrossim, diante do fato de que para produzir lei constitucional é necessário fazer uma interpretação sistemática da Constituição Federal e que não basta o legislador observar o art. 155, § 2º, III, da CF de forma isolada, foi que se invocou o caráter extrafiscal do ICMS, a fim de promover a proteção ao meio ambiente, prevista nos arts. 170, VI e 225 da CF, por meio de uma alíquota de 25%, a qual busca induzir o contribuinte a reduzir o seu consumo.

Portanto, ficou clara a possibilidade de aplicação de mais de uma diretriz para definições de alíquotas do ICMS, revelando o caso concreto uma singularidade do bem de consumo comercializado - energia elétrica - e sendo coerente a aplicação de uma alíquota menor para aqueles que o legislador entendeu como possuidores de menor capacidade contributiva e a utilização de uma política energética e ambiental de caráter extrafiscal para desestimular um consumo de grande monta de eletricidade.

4. PEDIDOS

Ante o exposto, requer a V. Exa. seja totalmente desprovido o presente Recurso Extraordinário, de forma que seja reconhecida a constitucionalidade da variação de alíquotas de ICMS incidente na energia elétrica adotada pelo Recorrido.

Nestes termos, pede deferimento.

LOCAL/DATA

XXXXXXX

OAB-XX. XXXXXXXXX

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 206.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução: Ariani Bueno Saudatti e Fernando Pavan Baptista. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgRg no AI nº 360.461. Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 6/12/2005, DJe de 27/3/2008.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AI 515.168 AgR-ED/MG. Rel. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, julgado em 30/08/2005, DJ de 21/10/2005.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 592.145/SP. Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, julgado em 05/04/2017

BULOS, U. L. *Teoria da interpretação constitucional*. Revista de Direito Administrativo, [S. l.], v. 205, p. 23–64, 1996. DOI: 10.12660/rda.v205.1996.46799. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46799>. Acesso em: set. 2021.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário / Paulo Caliendo*. – 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª Ed., 5ª Reimpr. Coimbra: Almedina, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006.

CARVALO FILHO, José S. *Limites da Interpretação conforme a Constituição: estudo de caso da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. SCIENCE. Disponível em: < <http://www.sciencespo-aix.fr/wp-content/uploads/2014/03/carvalho-lisbonne-mars-avril2015.pdf>>. Acesso em: set. 2021

- CASTELLO, Melissa Guimarães. *A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica*. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 38-45, maio/jun. 2015. Disponível em: https://www.academia.edu/44477876/A_seletividade_do_ICMS_e_os_par%C3%A2metros_delineados_pelo_Direito_Ambiental_Um_estudo_de_caso_do_setor_de_energia_el%C3%A9trica?from=cover_page Acesso em: set. 2021
- CAUREO, Elisângela Simon. *Capacidade Contributiva, tributação indireta e mínimo existencial*. RPGE, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, 2015.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. Ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019.
- DERZI, Mizabel. Notas. In: Baleeiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DOWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e notas: Nelson Boeira – São Paulo: Martins Fontes. 2002.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação Sistemática do Direito*. São Paulo, Malheiros Editores 1995.
- FREITAS, Juarez. *Interpretação sistemática do direito em face das antinomias normativas, axiológicas e principiológicas*. 1994. 234 F. Tese (Doutorado em direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 4. ed. São Paulo, 2006.
- LEÃO, Martha Toríbio. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais*. In Revista Direito Tributário Atual – RDTA, v. 34, 2015, pp. 303-325.
- LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*, 11. Ed. São Paulo: Grupo GEN, 2019.
- NASCIMENTO, Antonio Rodrigues do. *Conflito de interpretação normativa no controle interno da competência discricionária*. In: FILHO, Valmir Pontes; MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson. *Administração Pública. Desafios Para a Transparência, Probidade e Desenvolvimento*. XXIX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo/ Leandro Paulsen*. – 12. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*/ Luís Eduardo Schoueri - Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TILBERY, Henry. "O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação". In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1974.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 528

FAZENDA

Isabella Regina Do Amaral Schio
João Pedro Ferreira De Castro Maia
Lara Soares Do Carmo
Mariane Lima Duarte
Melissa Zacarias De Oliveira
Victoria Pagnosi Guimarães
Vitor Goulart De Castro
Wesley Jordão Bezerra

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº

XXXXXXXXXXXXRECORRENTE: SOUTO

BORGES LTDA RECORRIDO: ESTADO

O ESTADO, já qualificado nos autos em epígrafe, comparece, respeitosamente, por intermédio de seus Procuradores, para fins de apresentar o presente memorial, reiterando suas razões de fato e fundamentos de direito que ensejam o não provimento do Recurso Extraordinário apresentado pela Recorrente.

I. DOS FATOS ACERCA DO PRESENTE LÍTIPIO

A Recorrente exerce comercialização de energia elétrica no ESTADO, assim sofrendo com a incidência de ICMS que recai sobre suas atividades com a alíquota de 25% sobre as operações. Destaca-se que quando a comercialização é feita com consumidores residenciais que consumiram até 150 Kwh e com cooperativas rurais com consumo de até 500 Kwh a alíquota aplicada é de 12%.

Insatisfeita com a situação à Recorrente passou a sustentar judicialmente que suas atividades deveriam ser submetidas a alíquota zero ou de 7%, alíquota de mercadorias especialmente úteis, pautando-se na essencialidade que alega ser atributo da comercialização de energia elétrica.

I. DAS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO

II. No que tange à inocuidade da redução da alíquota sobre a energia elétrica

Com base nos argumentos apresentados durante o memorial, a Fazenda declara a alíquota de ICMS de 25% na legislação. Deste modo, se está no próprio ordenamento jurídico, está determinado o quanto há do tributo aos contribuintes. Com

base nisso, o imposto não pode ser inferior ao estabelecido, principalmente se estiver fixado, conforme o artigo 155 da CF/88 inciso V alínea b,

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir V – é facultado ao Senado Federal:

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;

Destarte, ele será aplicável como uma ação para resolver o conflito da essencialidade das mercadorias e serviços, proposto pela empresa Souto Borges LTDA, mas, sendo o ESTADO que tem a principal finalidade de assegurar os tributos aos contribuintes de forma bem distributiva e elaborada, conforme os meios legais da constituição.

Com a comercialização da energia elétrica, é necessário atentar, também, para as seguintes informações, que são relevantes no que concerne à prestação de operações interestaduais que fornecem a energia elétrica: o consumo em residências pode chegar a 150 kWh; o de produtoras rurais a 500 kWh, ambos com a alíquota de 12% dos tributos. Já no que tange ao tributo não ser inferior, prevista no inciso VI,

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

As alíquotas impostas pelo ESTADO passaram por um processo de aprovação para desempenhar um papel positivo para com os contribuintes.

Deste modo, não garante que as alíquotas devem ser inferiores ao especificado, apenas se houvesse a mesma ocorrência do projeto de lei nº 6.763/1975, que manteve a diminuição de taxas para atividades rurais em 12%, o que serviu para beneficiar os produtores rurais a produzirem mais, o que ajudou na atividade

econômica de situação extremamente ruim na época, mas, ao longo do tempo, a lei foi passando por ajustes, principalmente com a economia se estabilizando.

Essa lei foi apenas para produtores rurais e, não, para contribuintes na época e, de certa forma, foi uma exceção para os legisladores.

II.1 Da Natureza Sui Generis da Energia Elétrica e ausência de inconstitucionalidade

As alíquotas estabelecidas pelo ESTADO não são inconstitucionais, pois é previsto expressamente a cobrança de ICMS sobre energia elétrica, esta, sendo uma utilidade equiparada a mercadoria para o sistema jurídico.

O artigo 155, §2º, inciso X, alínea "b", e §3º, da Constituição Federal deixam clara a possibilidade de cobrança de ICMS sobre a circulação de energia elétrica, assim não há como se criticar a existência da cobrança.

Interessantíssimo é tratar da seletividade que o art. 155, §2º, III, da CF, dá ao ICMS que nas palavras de Ricardo Alexandre funciona da seguinte forma,

Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais. (2021; p.759)

Veja que a essencialidade do produto pode influenciar na cobrança de ICMS sobre este, entretanto a energia elétrica é, sem dúvida, uma mercadoria sui generis porque ela é, indiscutivelmente, essencial e não essencial, pois tem como única utilidade fazer aparelhos funcionarem, assim sua essencialidade, ou não, depende da atividade a qual se destina, já que, por exemplo, a energia elétrica, em uma casa, que se destina às televisões, é essencial, mas a que vai para o sistema de aquecimento da piscina, pode ser considerada completamente supérflua.

Obviamente, não há como se monitorar para qual aparelho a energia está se destinando, assim é possível se presumir que a energia elétrica em residências é essencial e a que se destina para atividades industriais ou comerciais não é,

entretanto ao se fazer isso será preciso identificar a destinação da energia que, como já dito, não pode ser especificada por aparelhos ou de outras maneiras mais precisas, assim uma métrica que leva em conta o montante do consumo, como a que o ESTADO aplicou, mostra-se ideal.

Diante das peculiaridades da energia elétrica o ESTADO estabeleceu que um consumo de até 150 Kwh para residenciais e 500 Kwh para produtoras cooperativas rurais terá alíquota de 12%, ou seja, o ESTADO definiu o que considera essencial aplicando a seletividade, mas em vez de usar um produto como um todo ele se baseou no quanto este produto é consumido, pois seria impossível com as tecnologias atuais isolar a destinação de cada Kwh consumido para saber qual foi para produtos supérfluos e quais não.

A forma de aplicar a seletividade escolhida pelo ESTADO extremamente positiva, pois como usam um fator de consumo os pequenos empreendedores não sofreram porque dificilmente uma pequena loja terá um consumo energético tão alto quanto uma grande, assim além de proteger o acesso à energia elétrica como algo essencial para pessoas físicas, pois, em um padrão médio de vida, uma família não terá um consumo muito elevado, também incentivará os pequenos empreendedores que por vezes têm estruturas pequenas e que não chegam a ser grandes consumidores energéticos.

Lembrando que o texto constitucional diz que "pode ser seletivo" e não que "será", assim o ESTADO não possui dever constitucional de aplicar a seletividade. Portanto, como não tem o dever de aplicar, ao optar por introduzir a seletividade na situação em questão ele tem liberdade sobre o "como fazer", pois, a constituição não delimita nenhuma regra específica sobre como tem de ser aplicada a seletividade. Como dito nos parágrafos acima, a energia elétrica é essencial, ou não, dependendo de sua finalidade e como não há como saber qual foi sua destinação exata é completamente coerente que se tenha usado um "meio-termo" pautado na ideia que aqueles que consomem menos pagam menos, mas não são isentos, já que não há como saber se tudo que consumiram teve uma "destinação essencial".

O argumento de que a alíquota deveria ser de zero é pífio, pois a Constituição Federal deixa a seletividade como uma opção e não como regra e colocara energia elétrica como mercadoria especialmente útil mostra-se uma posição precária, uma

vez que, é impossível definir que a energia está tendo essa utilidade, já que a finalidade da energia depende da atividade para qual está sendo empregada, portanto dar esta classificação de maneira genérica a energia elétrica é inadequado, no qual desconsideraria seu aspecto prático e a equidade, visto que aqueles que a usam de maneira não essencial, no geral, têm mais recursos que a consomem, por exemplo, indústrias com seus maquinários compostos por centenas de aparelhos, assim é justo que arquem com um encargo tributário maior, visto que seria incoerente pensar que uma família e um complexo industrial tem consumos de energia minimamente parecidos. Essa diferenciação sendo algo que a própria CF/88 permite,

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

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

Com a leitura do dispositivo constitucional acima fica claro que, o poder constituinte deu ao ente competente pelo tributo o poder de modulá-lo de forma a conseguir atingir seus objetivos de rendimentos e respeitar direitos fundamentais e atividades econômicas, portanto, diante da possibilidade de modulação e as características peculiares da energia elétrica, não há fundamentos que sustentam qualquer inconstitucionalidade sobre a legislação aplicada pelo ESTADO, assim uma atuação do Judiciário a fim de mudar as regras aplicadas pelo ESTADO seria uma violação à independência dos 3 Poderes, pois um poder estaria invadindo outro sem uma justificativa.

II.2 Quanto a problemática ofertada para a insegurança jurídica, no que tange os dispositivos da Constituição Federal de 1988

Segundo o que versa o artigo 170, inciso IV¹, previsto na Constituição Federal, no que tange a livre concorrência, as demais empresas localizadas em diferentes estados da Federação, que exercem a mesma atividade que a Recorrente, exigiriam de seus estados o mesmo direito que a Recorrente está sendo privilegiada. Desta forma, caberá a uma lei complementar dispor sobre este conflito, em seguida regulamentar as limitações constitucionais referente à tributação da energia elétrica no país e por fim, estabelecer uma norma geral regimental para que ocorra uma nova definição sobre a forma de tributar a energia elétrica².

Assim, será proposto no Supremo Tribunal Federal (STF) a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) de lei ou ato normativo federal ou lei ou ato normativo estadual que venha a ferir a Constituição Federal, como versa o artigo 102, inciso I, alínea "a" da CF. Ademais, será proposta ADI no Tribunal de Justiça (TJ) quando se tratar de lei ou ato normativo estadual ou lei ou ato normativo municipal que venha a ferir a Constituição do Estado, como está previsto no artigo 125, § 2º da CF.

Desta maneira, tendo a positivação do seu pedido por meio do Estado tem-se que é uma violação a norma originária da Constituição Federal, como também a positivação dessa lei levaria a uma insegurança jurídica, pois no estado da Recorrente a alíquota para as empresas produtoras de energia possui um valor totalmente diferenciado ao ser comparado com outros estados da Federação, e partir do momento em que essa lei começar a produzir seus efeitos os outros estados da Federação encontrará dificuldades para manter relações econômicas, já que possui

¹ Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV – Livre Concorrência

² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

uma incompatibilidade de alíquota, e que esta incidirá no ICMS, o qual é um fator importantíssimo para a economia de cada Estado.

Como já dizia o ex-ministro do STJ, José Augusto Delgado, no que concerne a insegurança jurídica,

Michel Zaidan Filho, em palestra sobre o tema "A Ética na Administração da Justiça", proferida no Conselho da Justiça Federal, publicada em 16 de agosto de 2007, defendeu que "a imprevisibilidade das decisões judiciais no País, a falta de critérios razoáveis, a partir dos quais os magistrados tomam suas decisões, geram uma insegurança jurídica muito grande na administração da Justiça "essa falta de previsibilidade jurídica leva à falta

de segurança por parte daqueles que investem no País, tornando-se empecilho ao desenvolvimento nacional, e afetando também o cidadão, que não sabe quais as regras do jogo que vão prevalecer".

[] A acentuada imprevisibilidade das decisões judiciais fortalece os males provocados pela insegurança jurídica, contribuindo para enfraquecer o regime democrático. A presença da não uniformidade das decisões judiciais, por inexistência de causas jurídicas justificadoras para a mudança de entendimento por parte dos Tribunais Superiores e do Supremo Tribunal Federal, gera intranquilidade, tornando-se causa aumentativa dos conflitos. Ofende, de modo fundamental, aos princípios do regime democrático, do respeito à dignidade humana, da valorização da cidadania e da estabilidade das instituições³.

Outrossim, o artigo 152 da CF ressalva que, "é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino", desta maneira, é notório que a primeira ação que o órgão julgador deverá estabelecer, é que, o pedido da Recorrente é improcedente, visto que o Estado não pode estabelecer diferença de tributo, pois é vedado pela Constituição Federal tal ação do Estado, pois é disso que

³ DELGADO, José Augusto, A Imprevisibilidade das Decisões Judiciárias e seus Reflexos na Segurança Jurídica. Disponível em: https://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20IMPREVISIBILIDADE%20DA%20S%20D%20ECIS%20C3%95ES%20JUDICI%20C3%81RIAS%20E%20SEUS%20REFLEXOS%20NA%20SEGURAN%20C3%87A%20JUR%20C3%8DDICA.doc. Acesso em: 08 ago. 2021.

se trata o pedido da Recorrente para que o Estado estabeleça uma diferença tributária com relação aos outros estados da Federação.

Porém, como previsto constitucionalmente no rol dos princípios tributários, o princípio da seletividade deverá ser aplicado de modo coerente a fim de preservar os direitos dos contribuintes tendo em vista a essencialidade dos bens e serviços de maneira lícita dentro dos ditames da Constituição Federal, sem que haja um privilégio, uma diferença com relação aos demais estados. Outrora, a lei não diz quais são os serviços e bens essenciais e quais destes são incidentes para a tributação de ICMS.

A capacidade contributiva, é a relação entre a capacidade do contribuinte com a imposição do ônus tributário, desta maneira tem-se que a energia elétrica ela é consumida devido ao fato de que o contribuinte não possui outra escolha, tudo o que é realizado nos dias de hoje é por meio da energia elétrica, como também esta é a principal matéria e fonte de energia que mantém as relações econômicas e sociais.

Sob tal ótica, a capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão da sua capacidade de contribuição, sendo assim, se uma pessoa que possui uma capacidade econômica elevada, a sua capacidade contributiva também será maior, de tal modo a tratar os contribuintes segundo a sua capacidade de arcar com o ônus tributário, aplicando desta maneira o princípio da igualdade, no qual devemos tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente, na medida da sua desigualdade, como versa José Maurício Conti, sendo assim é uma das maneiras de tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente nos tributos.

Concomitantemente, outras empresas de energia elétrica estabeleceriam a sua sede neste Estado e haveria uma monopolização da energia elétrica no país. Desta forma, o privilégio que o Recorrente receberá é carecedor de respaldos constitucionais, como também é expressamente vedado pela Constituição Federal, conforme dispõem o artigo 173, § 4º,

Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Mediante a observância deste artigo, Vinicius Tadeu Campanile, realiza uma análise deste artigo que remete a precisa insegurança que o pleito da Recorrente fomentaria na ordem da União, dos Estados,

Primeiramente, o dispositivo em debate deve ser analisado conjuntamente com outro mandamento constitucional, disposto no § 4º do art. 173, impondo a exegese de que não gozam da imunidade às atividades direta ou indiretamente relacionadas com aquelas atividades essenciais das entidades imunes elencadas no art. 150, VI, b e c, se forem idênticas ou análogas às de outras pessoas jurídicas privadas, evitando-se assim o estabelecimento de concorrência desleal. [...] Ives Gandra afirmou que: 'Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes, que não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária. O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no concernente à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado. A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, a fim de que concorrência desleal não se criasse. [...] A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial. O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema. Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos. Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nas alíneas b

e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas não gozariam da proteção imunitária⁴. (p. 17 a 37)

Ademais, tal positivação desse pedido acarretaria em uma elevada insegurança jurídica para a forma de como se deve tributar, uma vez que se um direito como este pode ser positivado e que as suas consequências não venham causar problemas no ordenamento jurídico e nem será objeto de ADI, concedendo ao legislador um poder maior que a Constituição Federal, levando a violação dos artigos 102, inciso I, alínea "a" e 152, § 2º, ambos da CF/88 e a violação da formalidade da CF/88, tem-se que qualquer outro dispositivo referente a esta vertente pode sofrer tal modificação, sem que haja , pois se é concedido para um também deverá ser concedido para outros.

É notório que, o pedido do Recorrente não possui vício de inconstitucionalidade, mas que a sua efetiva positivação possui vício de inconstitucionalidade, devido ao fato de que viola os artigos supramencionados originários da Constituição Federal de 1988 e a sua formalidade, no qual qualquer mudança que visa a sua modificação será objeto de controle de inconstitucionalidade, como está elencado pelo artigo 102, I, "a" da CF e que seu procedimento está prevista na Lei Nº 9.868 de 10 de novembro de 1999.

Assim sendo, a formalidade que a Constituição Federal exige que seja respeitada ordena que a lei ou ato normativo federal ou estadual passe por um processo de avaliação enquanto está em tramitação pela Câmara dos Deputados Federais e pelo Senado Federal, como também, se o ESTADO aprovar uma lei em que seja positivado o pedido do Recorrente, e mediante os artigos apresentados demonstra-se uma violação a Constituição Federal, deverá ser impetrada uma ação direta de inconstitucionalidade perante o Tribunal de Justiça do Estado.

Fica evidente, portanto, como o objeto do pedido do Recorrente é carecedor de égide constitucional e nutrido de inconstitucionalidade, é notório que o seu pedido deverá ser declarado negado, pois viola a norma originária da Constituição Federal.

⁴ CAMPANILE, Vinicius Tadeu. Imunidades tributárias, aspectos controversos. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 133, mar de 2017.

III DAS CONCLUSÕES

Com todas as razões expostas fica clara a conclusão de que a legislação do ESTADO não possui defeito que possa justificar um procedência da ação movida, pois, primeiramente, não há inconstitucionalidade para que haja uma discussão no STF, mas assumindo que ele deva resolver o mérito da questão surgem 3 pontos:

- As alíquotas estabelecidas não fogem de um "padrão" dos estados brasileiros, além de respeitarem a isonomia e equidade

- A energia elétrica é um bem de natureza sui generis, assim não se pode defini-la como essencial de maneira genérica, portanto a forma de "equilíbrio" que a lei encontrou se faz adequada, pois reduz a alíquota para quem, por presunção, tem no uso da energia uma latente essencialidade;

- A procedência do pedido da Recorrente seria absurda, pois violaria a autonomia dos Poderes, já que o judiciário estaria modificando algo fora de sua competência, pois mesmo que fosse a União, por lei, que visasse a mudança de alíquota já haveria inconstitucionalidade, assim o Judiciário não deve dar procedência ao pedido porque violaria a competência que a Constituição concedeu ao ESTADO, além de que seria um forte golpe na segurança jurídica do país como um todo;

Estes pilares que se erguem com o estudo dos fatos, doutrinas e da melhor jurisprudência mostram que a Recorrente está em busca de um pedido sem base para existir e que se concedido apenas terá impactos negativos a todo o ordenamento jurídico e para organização econômica do país, portanto a procedência do pedido da recorrente é ilógica e uma ofensa ao ordenamento jurídico do princípio da autonomia dos poderes, da segurança jurídica e vários dispositivos constitucionais que estão sendo plenamente aplicados pelo ESTADO.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, o Recorrido comparece, respeitosamente, perante V. Exas., a fim de reiterar o pedido formulado nas Contrarrazões ao Recurso

Extraordinário, para que seja negado provimento ao recurso interposto pela Recorrente, nos termos da fundamentação exposta.

Nestes termos, pede deferimento. Local, Data.

PROCURADOR DO ESTADO OAB/XX XXXX.

DAS REFERÊNCIAS

CAMPANILE, Vinicius Tadeu. Imunidades tributárias, aspectos controversos. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 133, mar de 2017.

DELGADO, José Augusto, A Imprevisibilidade das Decisões Judiciárias e seus Reflexos na Segurança Jurídica. Disponível em: https://www.stj.jus.br/internet_docs/ministros/Discursos/0001105/A%20IMPREVISIBILIDADE%20DAS%20DECIS%C3%95ES%20JUDICI%C3%81RIAS%20E%20SEUS%20REFLEXOS%20NA%20SEGURAN%C3%87A%20JUR%C3%8DDICA.doc. Acesso em: 08 ago. 2021.

GOMES, Tuane Antunes. A Inconstitucionalidade da desoneração do ICMS incidentes sobre a energia elétrica destinada a atividades rurais no Estado de Minas Gerais. 2018. Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis, da Universidade Federal de Uberlândia.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária. Disponível: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/51262/31825>. Acesso em 26 jul 2021.

SILVA, Guilherme Pedrozo. Direito tributário teoria e prática. edição 1º

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 501
CONTRIBUINTE

João Victor Moreira da Rosa Silva

Jonas Correa Nunes Junior

Laura Fagundes

Maria Eduarda Oliveira da Silveira

Vicenzo Favero Goelzer

ÍNDICE DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§ - Parágrafo/Parágrafos

AI - Agravo de

InstrumentoAp. -

Apelação Civil

Art./Arts. -

Artigo/Artigos c/c -

Combinado com

CASO - Caso do V Tax Moot

Decreto, nº 10.282 de 2020 - Regulamenta a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, para definir os serviços públicos e as atividades essenciais.

EPE - Empresa de Pesquisa Energética

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e

Serviços IDH - Índice de Desenvolvimento Humano

IPAM - Instituto de Pesquisa Ambiental da

Amazônia IPI - Imposto sobre Produtos

Industrializados

IPTU - Imposto Predial e Territorial

UrbanokWh - Quilowatt-hora

Lei Federal, nº 7.883 de 1989 - Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências.

Nº - Número/Números

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

p. - Página/Páginas

PIB - Produto Interno Bruto

STJ - Superior Tribunal de

Justiça STF - Supremo

Tribunal Federal

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário nº XXXXXX/XX

A **SOUTO BORGES LTDA.**, já devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe, representado pelo Advogado que esta subscreve, vem, perante Vossa Excelência, apresentar os respectivos

MEMORIAIS DE JULGAMENTO

1. DA SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se originariamente de ação declaratória ajuizada pela **Souto Borges Ltda.** ("Recorrente") em face da **Fazenda Pública do Estado** ("Recorrida"), com o objetivo de reconhecer a inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação do Estado ("legislação estadual") que regulam o ICMS incidente sobre a energia elétrica, uma vez que submete a sua comercialização à alíquota de ICMS de 25% e, no caso dos consumidores residenciais com consumo de até 150 kWh e das produtoras cooperativas rurais com consumo de até 500 kWh, a alíquota se reduz a 12%.

A legislação estadual – num contexto em que prevê a alíquota zero para alimentos, medicamentos e vestuário; 7% para as mercadorias consideradas especialmente úteis; 18% para as mercadorias em geral; 22% para mercadorias luxuosas e 25% para energia e serviços de comunicação – tem como substrato constitucional a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Ocorre que, em razão da essencialidade da energia elétrica, as atividades exercidas pela Recorrente deveriam estar submetidas à alíquota zero ou, ao menos, à alíquota 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis.

Não obstante, o Juízo *a quo* entendeu pela improcedência dos pedidos da Recorrente e, após sucessivos recursos, foi decidida pela manutenção das alíquotas

previstas na legislação estadual à energia elétrica, em manifesta inobservância ao art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal.

Com efeito, ante o esgotamento das instâncias ordinárias, a Recorrente move o presente Recurso Extraordinário, para que seja determinado a Recorrida a adoção da alíquota zero para a atividade de comercialização de energia elétrica, ou, subsidiariamente, para que esta seja reduzida à alíquota de 7% de ICMS.

1. DA VIOLAÇÃO DO DEVER DA SELETIVIDADE

A seletividade, prevista no art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, cuja aplicabilidade atrela-se à essencialidade das mercadorias e dos serviços, vem sendo menoscabada pela Recorrida ao sujeitar a energia elétrica às alíquotas de 25% e 12% – aquela recaindo sobre as operações em geral, e esta para os consumidores com carga de até 150 kWh ou produtoras cooperativas rurais com consumo de até 500 kWh. A Recorrida, ao determinar as variações das alíquotas com base no perfil do consumidor e na carga consumida de energia elétrica, desnatura critério objetivado no art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, descumprindo um dever derogado constitucionalmente.

A seletividade é traduzida pela adequação da mercadoria ou serviço à vida do maior número de habitantes do país, devendo ser balizada pelo sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias¹. Nessa senda, a seletividade deverá ocorrer, necessariamente, de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços, devendo ser afastados quaisquer outros critérios². Vale dizer: a essencialidade é elemento indissociável da seletividade, porquanto, uma vez instituído tal critério pela norma constitucional, este deve ser obrigatoriamente observado, sob pena de irremissível inconstitucionalidade. E, embora a seletividade possa ser efetivada por quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 347.

² MACHADO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 77.

tributária, a variação de alíquotas é o critério mais acertado para a sua concretização³.

O objetivo final da seletividade consiste na gradação da carga tributária de segundo a capacidade contributiva dos consumidores, visto que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais e, em razão disso, devem estar sujeitos a uma suave ou inexistente tributação; já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos pelas pessoas de classes abastadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa⁴. Com isso, infere-se que a exação indireta que for graduada com iguais alíquotas para bens com diferentes parâmetros de necessidade é flagrantemente inconstitucional⁵.

A discrepância das locuções “deverá” e “poderá”, presentes nos arts. 153, § 3º, inciso I, e 155, §2, inciso III, da Constituição Federal, respectivamente, ao tratar do IPI e do ICMS, é de natureza meramente semântica e acidental. A locução “poderá” encerra, de fato, um poder-dever do Estado, nada tendo de discricionário. É que se comete ao Poder-Administração a obrigação, vinculada à leitura atenta às normas constitucionais, a obrigação de dar corpo às garantias e salvaguardas da cidadania. Com efeito, a partir do critério do “modo final de aplicação” reportado por RONALD DWORKIN, infere-se que a seletividade afigura uma legítima regra de tributação, que prescreve imperativamente uma exigência ao legislador ordinário.

Acerca dessa limitação estatal, vale a homenagem à exposição do Ministro CELSO DE MELLO no julgamento do Recurso Extraordinário 346.084⁶:

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de

³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso Constitucional de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 540.

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 680-681.

⁵ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 398.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 346084. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibaana de Veículos S/A. Relator: Ilmar Galvão, 9 de Novembro de 2005.

submissão tributária absolutamente inconveniente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais. (...) Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

No Caso, a Recorrida – ao sujeitar a comercialização de energia elétrica em geral à alíquota de ICMS de 25% e, no caso dos consumidores residenciais e cooperativas rurais com consumo reduzido, à alíquota de 12% – pratica claro desvio do conteúdo mínimo do art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, à medida que determina a variação das alíquotas segundo o perfil do consumidor e a sua carga de consumo, abstraindo-se da aplicação da seletividade em razão da essencialidade da atividade exercida pela Recorrente. **Não se admite que a Recorrida, a pretexto da sua discricionariedade, subtraia da seletividade elemento indissociável que é a essencialidade, o que será corroborado a partir da demonstração da essencialidade da energia elétrica.**

3. DA ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA E A CONSEQUENTE IMPOSIÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO

À medida que a legislação estadual prevê que serão tributadas à alíquota zero as mercadorias e serviços essenciais, os bens classificados como tais deverão ser submetidos, invariavelmente, à mesma tributação. Assim, sendo comprovada a essencialidade da energia elétrica, desincumbe à Recorrida a tributação da atividade exercida pela Recorrente à alíquota zero de ICMS, independentemente da qualidade dos consumidores e da carga consumida.

A determinação de uma mercadoria ou serviço como essencial pode ser aferida a partir da adequação do bem na vida do maior número de habitantes;⁷ isto

⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 188.

é, quanto maior a demanda da mercadoria ou do serviço pela população, maior será a essencialidade do bem. Fixada esta premissa, a partir da Pesquisa de Amostra de Domicílios Contínuo realizada em 2019 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística IBGE, 99,8% da população brasileira consome energia elétrica⁸. Com isso, infere-se que quase a totalidade de domicílios do Brasil depende do consumo de energia, fato este que evidencia a demanda generalizada do bem e, manifestamente, o seu caráter essencial.

Além disso, as mercadorias e serviços de primeira necessidade, por sua própria natureza, não são passíveis de escolha pelo consumidor⁹. Isso porque a inevitabilidade do consumo destes bens advém como resposta às necessidades primordiais e ordinárias do seu adquirente, seja para a preservação de um mínimo vital, seja para a manutenção das atividades econômicas empresariais. Com isso, quando o consumidor adquire um bem de primeira necessidade, ele não só concorre mas fica materialmente constrangido a concorrer para a despesa pública¹⁰.

O Decreto nº 10.282 de 2020, que regulamenta a Lei nº 13.979, para definir os serviços públicos e as atividades essenciais, estabelece como tais “aqueles indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, assim considerados aqueles que, se não atendidos, colocam em perigo a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população” e, nessa acepção, categoriza “a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica”. No mesmo sentido, a Lei Federal nº 7.883 de 1989, que dispõe sobre o exercício de direito de greve, regulou o atendimento das necessidades inadiáveis e define as atividades essenciais, atribuiu esta natureza aos serviços e atividades de: comercialização de alimentos e medicamentos; captação e tratamento de esgoto e lixo; telecomunicações, e, notadamente, distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos.

⁸ IBGE. Conheça o Brasil - População. Domicílios Brasileiros. 2019. Disponível em: <<https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domicilios-brasileiros.html>> Acesso: 14/09/2021.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 18. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2020, p. 468.

¹⁰ MOSCHETTI, Francesco. Il principio della Capacità Contributiva. Padova: CEDAM, 1973, p. 209.

Com efeito, no julgamento do AG.REG no Recurso Especial 1.256.674¹¹, foi assentado que "(...)por ser o fornecimento de energia elétrica um elemento imprescindível à população. Sua interrupção, portanto, viola o princípio da dignidade da pessoa humana, bem como o mínimo existencial, considerando que este serviço possui o caráter da essencialidade e da continuidade (...)".

Ainda, o consumo da energia elétrica constitui fator determinante para a medição da qualidade de vida da população, associadas à evolução do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)¹². A disponibilidade de energia elétrica é, eminentemente, uma condição para o bem-estar global do indivíduo, visto que a elevação da sua demanda implica igualmente o aumento da expectativa de vida, da escolaridade e da renda da população. No sentido dessa assertiva, estudo de ALAN PASTERMARK que, ao comparar o consumo per capita anual de eletricidade, observou um limite por volta de 4.000 kWh, que corresponde em sua curva a um valor de IDH de 0,9. Segundo o estudo, "nenhum país com consumo per capita de eletricidade inferior a 4.000 kWh apresenta IDH igual ou superior a 0,9".¹³

Para mais adensar a qualidade de essencialidade do bem, infere-se que a demanda de energia elétrica está diretamente atrelada às projeções de crescimento. Em estudo sobre a causalidade entre o consumo de energia elétrica e o desenvolvimento econômico realizado por CHONTANAWAT, HUNT e PIERSE foi utilizada uma amostra de 100 países, separados em dois grupos, pertencentes à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico e não pertencentes à OCDE. Após minuciosa análise, foi constatada, em relação aos dois grupos, a existência denexo causal entre o crescimento do Produto Interno Bruto e o consumo de energia elétrica. Atestaram, por conseguinte, que as políticas restritivas para o

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.256.674/AM Recorrente: Amazonas Distribuidora de Energia S/A. Relator: Herman Benjamin. Amazonas, 16 de setembro de 2014.

¹² SILVA, Marcelo Gomes da; GUIMARÃES, Leonam dos Santos. Uso do índice de desenvolvimento humano como instrumento de projeção de demanda de energia elétrica. Revista Economia e Energia, n. 86, 2012, p. 8.

¹³ PASTERMARK, Alan. Global Energy Futures and Human Development: A Framework for Analysis, Alan D. Pasternak, 2000. Disponível em <https://e-reportsex.tl.inl.gov/pdf/239193.pdf>. Acesso em: 14 de jun. de 2021.

setorenergético, com a finalidade de conter a emissão de gases poluentes, têm um efeito redutor sobre o crescimento das economias.¹⁴

Com efeito, aquilo que a Recorrida considera parcela tributável do patrimônio do contribuinte, prefigura, na realidade, o essencial para o desenvolvimento de todo ser humano. Fato é que a carga consumida de energia elétrica advém da resposta dos consumidores àquelas necessidades que sobressaem da hermenêutica conjunta dos arts. 6º e 7º, inciso IV, da Constituição Federal: saúde, trabalho, lazer, educação, segurança, higiene e vestuário. Se há maior consumo de energia elétrica nos países com IDH e PIB mais elevado, tal fato confirma apenas que a demanda de energia elétrica é imediatamente sensível à proteção e desenvolvimento de todas as pessoas.

Para mais, o consumo de energia elétrica em si decorre de uma necessidade absolutamente ordinária e inerente à economia, visto que o consumo do bem está nitidamente relacionado ao elevado PIB de um país. Assim, a atividade de comercialização de energia elétrica exercida pela Recorrente é pressuposto para o desenvolvimento da economia e da livre iniciativa, nos termos do art. 170, da Constituição Federal.

Em face da inequívoca essencialidade da energia elétrica, infere-se a imposição da alíquota de 25% às atividades realizadas pela Recorrente implica a inconstitucionalidade da tributação estadual, a teor do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal. Por outro lado, ao impor a tributação de 12%, a Recorrida acaba somente mascarando a inconstitucionalidade, visto que, por se tratar de um bem essencial, obrigatoriamente, deve ocorrer a aplicação da alíquota de zero, da mesma maneira que ocorre na tributação das mercadorias de vestuário, medicamentos e alimentos recebem por serem bens essenciais.

¹⁴ CHONTANAWAT, J.. HUNT, L. C.; PIERSE, R. Does energy consumption cause economic growth? Evidence from a systematic study for over 100 countries. *Journal of policy modeling*, n. 39, p. 209-220.

2. DA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS-TRIBUTÁRIOS DA CAPACIDADE, DA IGUALDADE E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

A Recorrida, ao proceder à violação do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal desrespeita, conseqüentemente, vulnera princípios caros à ordem tributária, vale dizer: o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal), da igualdade tributária (art. 150, inciso II, da Constituição Federal) e da vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal).

O princípio da igualdade tributária, consagrado no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada à ideia de justiça tributária¹⁵, sendo absolutamente vedado qualquer discriminação entre contribuinte que se encontrarem em situação equivalente, independentemente de ocupação profissional, função exercida, denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. A função estrutural do princípio da igualdade tributária reside na sua relação com outros princípios constitucionais, notadamente o da capacidade contributiva, do mínimo existencial e da seletividade, os quais constituem conseqüências lógicas da igualdade tributária¹⁶. A capacidade contributiva, com efeito, é o “meio” e o “fim” da igualdade tributária¹⁷. Isso porque, na dicção LEANDRO PAULSEN, o princípio da igualdade “não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificação constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto”.¹⁸

Neste contexto de partilha constitucional, o princípio da capacidade contributiva é materializado no art. 145, §1º, da Constituição Federal, que prevê que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Segundo SACHA CALMON, a capacidade contributiva consiste na “possibilidade econômica de pagar tributos”, à medida que busca extrair “signos presuntivos de riqueza” a serem sujeitos a

¹⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo . 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 130.

¹⁶ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais Tributários. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 19-34.

¹⁷ Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 145.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 114.

arrecadação tributária. Nesse sentido, RUBENS GOMES DE SOUSA define a capacidade contributiva como “a soma de riquezas disponíveis depois que satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”.¹⁹ Com efeito, o poder de tributar, uma vez ultrapassando a capacidade contributiva, fatalmente será maculado pelo maior vício de qualquer ato legislativo, que é o dainconstitucionalidade.²⁰

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771-0²¹, em que se declarou a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas com fins meramente fiscais ao IPTU, o Ministro CARLOS VELOSO referiu que a capacidade contributiva, que realiza a igualdade tributária, no que concerne aos impostos, é prevista no art. 145, §1º, da Constituição Federal. Nessa premissa, concluiu o Ministro que a interpretação do dispositivo deve ser que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica”, mas “a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida”. Não obstante, todos os impostos, inclusive os que não têm caráter pessoal, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, o art. 145, §1º, da Constituição Federal impõe um requisito para a legitimidade de todo e qualquer imposto. Os gravames tributários só poderão incidir no espaço aberto pelos direitos fundamentais²², decerto que não poderão ser atingidos os núcleos essenciais dos direitos que constituem o mínimo vital tributário (art. 1º, inciso III, da Constituição Federal) ou o indispensável à manutenção das atividades econômicas (art. 173, *caput*, Constituição Federal). Nessa premissa, JOSÉ LUIS PERES AYALA refere que a capacidade contributiva é aplicável tanto às pessoas físicas quanto às pessoas jurídicas, visto que as pessoas jurídicas “têm que satisfazer necessidades mínimas operacionais e de

¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981, p. 95.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra. *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva*. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário, n.º. 153771-0/MG. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Relator: Min. Moreira Alves. 20 de novembro de 1996.

²² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.303.

produtividade para sobreviverem como célula econômica” e, dentro do possível, “participarem do custeio da despesa pública”.²³

Do princípio da capacidade contributiva decorre o princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado utilizar o tributo com efeito de confisco.²⁴ As leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica do contribuinte, não podem compeli-los a contribuir com os gastos públicos além da sua capacidade.²⁵ Nesse sentido, a Constituição Federal veda toda a tributação que tenha o caráter confiscatório, com efeito de privar o contribuinte não de uma propriedade particular, mas de uma propriedade como instituição, como meio de sobrevivência, de dignidade humana, de produção de riquezas e de desenvolvimento.²⁶ Assim, só haverá de cogitar-se em capacidade econômica aquele espaço em que, pela incidência da tributação, não seja obstado o exercício de qualquer direito do contribuinte, sob pena de caracterização do confisco.²⁷

Para mais, vale notar que o Supremo Tribunal Federal, em 1999, da ADI 2.010²⁸, entendeu que o aumento da contribuição previdenciária do servidor público para patamares que poderiam chegar a 25%, associada à incidência do imposto de renda de 27,5%, implicava confisco. A verificação do caráter confiscatório de um tributo, assim, é feita a partir da carga tributária total que o contribuinte está sujeito, e não a partir da carga tributária de cada tributo considerado isoladamente.²⁹ No sentido, para corroborar a ideia de que o percentual de 25% somado aos demais tributos que oneram o cidadão é extremamente pernicioso, firmando a convicção de confisco, impende observar o magistério de HUGO DE BRITO MACHADO, no sentido

²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 43.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 93.

²⁵ *Op. cit.*, p. 93-94.

²⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 62.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 93-94.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade, n.º 2.010/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Min. Celso de Mello. 30 de setembro de 1999.

²⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 131.

que tal operação deve ser analisada com a ideia de adição aos demais tributos, e não isoladamente: “o caráter confiscatório do tributo há de ser analisado em função do sistema, valedizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto” (*grifo nosso*).

No Caso, da incidência do ICMS à alíquota de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica da Recorrente, infere-se que a Recorrida desatende ao critério delimitador da capacidade contributiva, visto que tributa de forma excessivamente onerosa bem de essencialidade incontestável, com a consequente violação ao art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal. Isso porque é impensável falar no mínimo vital do ser humano ou no indispensável à manutenção das atividades econômicas das empresas sem a correlata prestação do serviço de comercialização de energia elétrica pela Recorrente no Estado, restando maculados o art. 1º, inciso III e o art. 173, *caput*, ambos da Constituição Federal.

Nesse cenário, resta caracterizado o caráter eminentemente confiscatório da tributação, com a consequente violação do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Para mais, o confisco é evidenciado não só pelo elevado valor da alíquota de 25% em si, mas também pela densa carga tributária que o *quantum debateur* traz quando agregado aos outros tributos estaduais incidentes, o que corrobora a constatação da violação do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

In casu, não há falar que a redução da alíquota a 12% de ICMS, circunscrita à comercialização de energia elétrica para os consumidores residenciais e cooperativas rurais com consumo reduzido, assegura a proteção dos princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana. Sabidamente, esse patamar é verdadeiramente irrisório, desconsiderando, inclusive, que as famílias mais humildes, que vivem em grandes conglomerados urbanos, têm imensa dificuldade de amoldar o consumo àquele índice mínimo de 150 kWh fixado pela legislação estadual. Com isso, tal redução, em razão de sua parcimônia, deixa uma parcela muito expressiva de consumidores realmente pobres desassistidos. O que corrobora a inconstitucionalidade da aferição da carga de energia elétrica consumida como critério definidor da alíquota de ICMS, não sendo compatível ao princípio da essencialidade

Não obstante a Recorrida entenda que, em razão da previsão da alíquota de ICMS de 12%, tenha sido resguardada seletividade em razão da essencialidade da energia elétrica, a mera previsão de alíquotas diversas para bens reconhecidamente essenciais por si só descaracteriza o núcleo mínimo da dignidade da pessoa humana: é que a energia elétrica, ao alcançar as moradias, os escritórios, os sítios das fábricas, enfim, todos os setores da economia, dela dependentes, de forma igual e indistinta deveria ter, por parte da legislação estadual, tratamento igualmente isonômico. É dizer: uma vez definido na legislação estadual que os bens essenciais – tais como alimentos, medicamentos e vestuário – serão tributados à alíquota zero, o reconhecimento da essencialidade da energia elétrica pela Recorrida implica, invariavelmente, o dever de tributação da atividade exercida pela Recorrente com a mesma alíquota, a teor do art.

Para mais, a conduta da Recorrida, de conceder essa redução de 12% para determinadas categorias de consumo, camufla a seletividade prevista pelo legislador constitucional, já que essa limitação tem uso escasso para a população em geral, que continua pagando muito caro por um bem essencial. Essa conduta diversionista da Recorrida, no sentido de conceder por um lado uma redução de alíquota e, por outro, elevar-lhe a incidência a patamares extorsivos para o restante da população, denota uma trama muito bem urdida de confisco: pior que isso, confisco lupino sob a pele de cordeiro de justiça fiscal.

3. DA FINALIDADE EXTRAFISCAL DE PROTEÇÃO AO MEIO-AMBIENTE

Em que pese a proteção ao meio ambiente como justificativa da tributação das operações de comercialização de energia elétrica – à alíquota de ICMS de 25% ou, relativamente aos consumidores residenciais ou cooperativas rurais sob determinada faixa de consumo à alíquota de 12% –, a privação da população à fruição do bem é muito maior que a eficácia da suposta finalidade extrafiscal pretendida pela Recorrida.

É lição sabida que aos tributos em geral se reconhece não apenas a função meramente arrecadatória, de natureza fiscal, mas também a de induzir, estimular ou desestimular comportamentos, a fim de alcançar o bem jurídico eleito para a

proteção do Estado, como por exemplo, o mercado, o meio ambiente, o consumo, o estímulo à produção nacional, entre outros tantos, isso que constitui a função extrafiscal.³⁰ Equivale dizer que, além da arrecadação em si, o legislador também destina partes da receita advindo do tributo para a promoção das políticas públicas do Estado.

A tributação extrafiscal, ainda que diante de relevante justificação constitucional, tal como o direito ao meio-ambiente ecologicamente equilibrado, terá sempre um limite correspondente ao núcleo essencial dos direitos da propriedade e liberdade, decerto que jamais poderá aniquilá-los, sob pena de adquirir caráter eminentemente confiscatório.³¹ O postulado da proporcionalidade significa, nesse sentido, o exame que se realiza sobre uma relação meio-fim, tendo em vista a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.³² Assim, o ônus tributário deve ser idôneo para a realização finalidade pretendida e, dentre as medidas disponíveis, constituir o meio menos gravoso ao contribuinte, atendendo à razoabilidade e proporcionalidade que se espera do Estado.

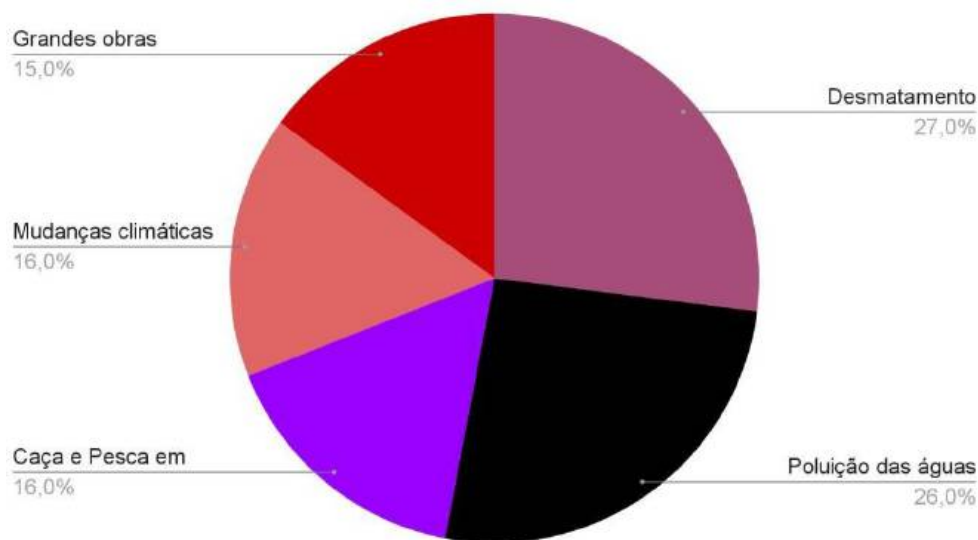
A atribuição desta extrafiscalidade à energia elétrica, mostra-se um desacerto pelo Recorrente, visto que segundo dados apurados pelo IBGE³³, os desmatamentos, via de regra, praticados pelo método das queimadas, são a principal causa de poluição atmosférica nos municípios, seguida da poluição das águas, das mudanças climáticas e da caça e pesca, isto é, a produção de energia elétrica não se encontra entre uma das principais causas de degradação ambiental. Vejamos:

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário, n.º 592145/SP. Recorrente: Usina Colorado - Açúcar e Alcool Usina Colorado - Açúcar e Alcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio. São Paulo, em 05 de abril de 2017.

³¹ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação, p. 125.

³² Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 145.

³³ IBGE. IBGE investiga o meio ambiente de 5.560 municípios brasileiros. Disponível em: <<https://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo.html?busca=1&id=1&idnoticia=363&t=ibge-investiga-meio-ambiente-5-560-municipios-brasileiros&view=noticia>>. Acesso em: 06/09/2021.



A agricultura é a maior responsável pelo desmatamento de florestas no país, sendo que, entre os anos de 2000 e 2012, pelo menos 3,5 milhões de hectares foram desmatados por ano. Esse número aumentou para 4,5 milhões de hectares entre os anos de 2013 e 2019, ou seja, um crescimento de 28%. A principal causa do desmatamento são as queimadas que, no ano de 2019, 34% dos focos do ano caíram sobre áreas recém desmatadas, 30% como incêndios florestais, ou seja, em áreas que ainda são floresta e 36% para o manejo agropecuário, segundo relatório do Ipam.³⁴

Logo, quando a Recorrente impõe que a função extrafiscal da energia elétrica é majorada para que se tenha uma manutenção do consumo em face da elevada degradação ambiental, gera um efeito confiscatório no bem, já que a utilização da energia elétrica sequer se encontra entre os principais causadores de degradação ao meio ambiente. Sendo assim, entende-se que a majoração da energia elétrica, sob a fundamentação de proteção ambiental, gera uma inconstitucionalidade confiscatória na tributação da comercialização da energia elétrica. Assim, devendo-se ter uma atenuação da alíquota de ICMS, para que haja uma supressão do ato inconstitucional.

Ao proceder à tributação excessiva – 25% de ICMS, acima da alíquota de 18% para as operações em geral, bem como à oneração de 12% para aquelas operações

³⁴ IPAM. Amazônia em chamas o fogo e o desmatamento em 2019 e o que vem em 202. Disponível em: <<https://ipam.org.br/wp-content/uploads/2020/04/NT3-Fogo-em-2019.pdf>>. Acesso: 05/09/2021

diferenciadas de baixo consumo e por unidades cooperativadas – a Recorrente praticou claro desvio de finalidade, porquanto abstrai da seletividade para auferir ganho extrafiscal, com claramatiz confiscatória. Com efeito, não se admite que a Recorrente, a pretexto de realização da função extrafiscal do tributo do ICMS, praticamente inviabilize a utilização equilibrada de umbem essencial. O consumo de água e de energia elétrica, bem assim como o de gás, integram a cesta básica do cidadão, não apenas o brasileiro, mas qualquer habitante urbano do planeta. Daíque, sendo produtos que atendem às necessidades mais inadiáveis e incontornáveis do homem moderno, não podem sofrer penalização pela desmedida sanha confiscatória do ente demandado que desfigura totalmente o instituto.

4. DO CONTROLE JURISDICIONAL

O ato estatal increpado nesta ação, atinente à violação de preceito constitucional, não está infenso ao controle jurisdicional, absolutamente necessário na relação entretida, sobretudo pelo viés do princípio da inevitabilidade da jurisdição. Cabe ao Poder Judiciário, quando acionado, realizar o controle dos cumprimentos dos preceitos constitucionais, podendo averiguar se os critérios adotados pelos Poderes Executivo e Legislativo foram adequados e racionais, assim, sendo capaz de determinar a aplicação da alíquota de ICMS em zero, quando compreendido que há uma omissão ou excesso do Poder Legislativo.

Assim, como verificado no caso, há uma onerosidade na aplicação da alíquota de 25% sobre a transação de produção e comercialização de um bem essencial, podendo o Poder Judiciário atenuar a sua aplicação, sem que isso acarrete um ferimento na repartição dos poderes. Não só isso, a onerosidade incorre também quando da aplicação da alíquota de 12%, uma vez que um bem considerado essencial está sendo tratado diversamente dos bens considerados também essenciais. Ou seja, se faz imperiosa a aplicação da alíquota zero.

A busca pela tutela judicial não se trata da obtenção de um direito desconhecido pela legislação, mas, sim, se trata da busca pela equiparação de uma "operação" já empregada pelo Estado em produtos que adentram ao rol de bens compreendidos como bens essenciais. Portanto, a atenuação da alíquota de ICMS,

referente à tributação da energia elétrica, não se trata de algo inovador ao Direito, visto que se está diante de uma equiparação de um entendimento já adotado.

Em consonância ao exposto, percebe-se que a jurisprudência exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do AgInt no REsp, n. 739151³⁵, em que o STF tem decidido que o Poder Judiciário poderá determinar que a Administração Pública adote medidas

para garantir os direitos constitucionalmente reconhecidos como essenciais, sem que isso configure violação do princípio da separação dos poderes.

Em observância ao que SACHA CALMON NAVARRO COELHO dispõe, a conceituação de mercadoria supérflua não fica ao arbítrio exclusivo do Poder Legislativo. Assim, quando adotada a seletividade, o contribuinte tem o direito de provocar o Judiciário para que declare, em conformidade com os preceitos técnicos e sociais, se determinada mercadoria é supérflua³⁶.

Dessa forma, entendendo-se que o Poder Legislativo atribuiu um tratamento mais gravoso, por meio do ICMS, à comercialização de um bem necessário, deverá o Poder Judiciário promover uma tutela judicial, para que este bem venha a ser tributado como previsto nos preceitos constitucionais. O controle sobre a aplicação da matéria, referente à determinação da alíquota de bens e serviços essenciais, não está somente em poder do Legislativo, devendo o Judiciário atuar quando acionado, como no presente Caso.

Outrossim, consoante ao princípio da universalidade da jurisdição, art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, o Poder Judiciário está autorizado, como o Legislativo, a perquirir o alcance da aplicação da essencialidade às mercadorias e serviços. No entanto, não se está diante de uma autorização para que o Poder Judiciário deva legislar, mas, sim, o fato de que se está diante da capacidade de efetuar a alteração da alíquota aplicada pelo Poder Legislativo, para que se tenha critérios adequados e racionais na tributação da comercialização de energia elétrica.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 0040974-38.9200.8.13.0344. Agravante: Estado de Minas Gerais. Relator: OG FERNANDES. Minas Gerais, 17 de Outubro de 2017.

³⁶ COELHO, Sacha. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 238.

Com isso, observa-se que a aplicação das alíquotas de 25% e de 12% para as transações na produção e comercialização da energia elétrica desencadeiam a possibilidade do Poder Judiciário controlar o cumprimento do preceito insculpido no art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, para que haja o cumprimento da aplicação da seletividade, em decorrência da essencialidade na tributação da energia elétrica.

Dessarte, a determinação da essencialidade de uma mercadoria não está constituída exclusivamente nos poderes do Legislativo. Assim, acionando-se o Poder Judiciário, deve-se ocorrer a equiparação da tributação despendida aos bens de alíquota zero, em relação à energia elétrica, buscando-se o restabelecimento do benefício fiscal, previsto em face do poder-dever, disposto no art. 155, §2º, inciso da Constituição Federal.

5. DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO

Dessa maneira, observa-se que a tributação aplicada à comercialização da energia elétrica alcança grau disparatado em relação à sua essencialidade que, portanto, deveria atingir um estado condizente, que seja capaz de demonstrar a necessidade da sociedade em relação à energia elétrica.

Posto isso, ante os fundamentos supra demonstrados, resta manifesto que a tributação da alíquota de ICMS, para fins de comercialização da energia elétrica, deve deixar de ser tributada ao patamar das alíquotas de 25% e 12%, visto que é inconcebível que um bem, que detenha um grau de essencialidade igualmente aos bens que alcançam alíquotas menores, receba uma tributação superior a estes, assim, devendo vir a ser tributada a uma alíquota zero.

Entretanto, caso este abrandamento não seja acolhido, entende-se que, em consonância ao insculpido no art. 326, do Código de Processo Civil, ao menos deverá ser aplicada a alíquota de 7%, em caráter de subsidiariedade, prevista para mercadorias especialmente úteis, uma vez que devido ao grau de essencialidade, a energia não poderia estar submetida à tributação da alíquota geral, portanto 18% e, muito menos, a uma alíquota majorada, isto é, superior à geral e superior, até mesmo, às alíquotas reservadas para itens luxuosos.

CONCLUSÕES E PEDIDOS

Restou demonstrado que a Recorrida atua de maneira inconstitucional em face dos dispositivos da legislação estadual, que regulam o ICMS incidente sobre a energia elétrica, dado ao fato de que ao atribuir a alíquota de 25%, para comercialização da energia elétrica, concorre em uma violação à constitucional, imposta no art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, posto que não há a devida aplicação da seletividade, decorrente da essencialidade, do bem.

Em contrapartida, ao impor a tributação de 12%, a Recorrida reconhece a essencialidade e mascara o ato inconstitucional de aplicação das alíquotas a patamares superiores a zero, dado que poder-dever, determinado na norma mencionada acima, de aplicação da seletividade, em face da essencialidade das mercadorias e serviços, não vem a ser aplicada.

Ante o exposto, requer-se que seja conhecido e provido o presente Recurso Extraordinário, arrimado no art. 102, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, para que: Sejam afastadas as alíquotas de ICMS de 12% e 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica realizadas pela Recorrente, com adoção da alíquota zero, dada a violação do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal;

- a. Subsidiariamente, seja adotada a alíquota de ICMS de 7% para todas as operações de comercialização de energia elétrica realizadas pela Recorrente, com a declaração incidental de inconstitucionalidade das alíquotas de 25% e de 12%, nos termos do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal;
- b. Ainda, não sendo acolhidos os pedidos anteriores, seja adotada a alíquota de ICMS de 12% para todas as operações de comercialização de energia elétrica realizadas pela Recorrente, com a declaração incidental de inconstitucionalidade da alíquota de 25%, nos termos do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal; e
- c. E, não sendo acolhidos os pedidos acima, seja adotada a alíquota de 18% pra todas as operações de comercialização de energia elétrica efetuadas pela Recorrente, com a declaração incidental de

inconstitucionalidade das alíquotas de 25%, nos termos do art. 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal.

Local, data.

Advogado (a) OAB nº XXXX/XX.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BASTO, José Guilherme Xavier de. A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 20. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CANAZARO, Fabio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso Constitucional de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque. ICMS. 18. ed. São Paulo: JusPODIVM, 2020.
- CARRAZZA, Roque. ICMS. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. Malheiros, 1993.
- COELHO, Sacha. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1990.
- DWORKIN, Ronald. A matter of principle. Cambridge: Harvard University Press, 1985.
- HUSTER, Stefan. Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes. Berlin: Duncker und Humblot, 1993. Apud. Humberto.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra. *Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva*. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della Capacità Contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros; Fortaleza: ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação*.

SILVA, Marcelo Gomes da; GUIMARÃES, Leonam dos Santos. *Uso do índice de desenvolvimento humano como instrumento de projeção de demanda de energia elétrica*. *Revista Economia e Energia*, n. 86, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros*. In: ALMEIDA, Daniel Freire et al(org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, edição póstuma, 1981.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TILBERY, Henry. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. Arquivos de Direito, Rio de Janeiro, n. 2, v. 1, 1999.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 502

CONTRIBUINTE

André Ricardo Martins Marques dos Reis

Daniel Souza Silva de Carvalho

Edson Lago Vieira Júnior

Emilly Oliveira da Paixao

Ítalo Silva Brito

Jeone Cassio Simões Moraes

João Tonizza Pereira

Salatiel dos Santos de Jesus Cruz

Stela Santos Fiaes Vieira

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.- Artigo

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CPC - Código de Processo Civil

FGV - Fundação Getúlio Vargas

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

Kwh - Quilowatt-hora

LTDA - Sociedade Limitada

Nº - Número

P. - Página(s)

PAC - Programa de Aceleração ao Crescimento

PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

RE - Recurso Extraordinário

SC - Santa Catarina

STF- Supremo Tribunal Federal

**EXCELENTÍSSIMOS(AS) SENHORES(AS) DOUTORES(AS) MINISTROS(AS) DO
EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Processo no: xxxxxxxx-xx.xxxx.x.xx.xxxx

SOUTO BORGES LTDA., já devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe, representado pelos Doutos Procuradores que esta subscreve, vem, perante Vossa Excelência, interpor

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

contra acórdão prolatado por esta Egrégia Corte de Justiça, conforme as razões de fato e de direito expostas no anexo a seguir.

Termos em que,
Pede deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

1 DO CABIMENTO

Disciplina o artigo 102, III, "a", da Constituição Federal, que é da competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, apreciar Recurso Extraordinário, fundado em decisão proferida em última ou única instância, quando a mesma contrariar dispositivo constitucional ou negar-lhe vigência. A hipótese se ajusta aos ditames supra e, nessa esteira, converge ao exame deste Recurso Extraordinário.

2 DA TEMPESTIVIDADE

O presente Recurso fora interposto dentro do prazo legal, *ex vi* do artigo 1.003 § 5º do Código de Processo Civil, pois que o prazo para a interposição é de 15 dias úteis. Portanto, mostra-se tempestiva a interposição do presente Recurso Extraordinário.

3 DO PREQUESTIONAMENTO

Exige-se, para o acolhimento de Recurso Extraordinário, que a matéria tenha sido prequestionada. Este requisito foi cumprido, já que o competente Tribunal *a quo* se manifestou sobre a matéria. Portanto, a matéria mostra-se devidamente prequestionada, nos termos da **Súmula 282 STF: É inadmissível o Recurso Extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada.**

4 DA REPERCUSSÃO GERAL

Exige-se, para o acolhimento de Recurso Extraordinário, a comprovada repercussão geral da matéria. Conceitua-se repercussão geral, nos termos do art. 102, III, §3º, CF/88, e 1035, §1º, CPC como "a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo."

Tratando-se do caso em voga, tem-se clara a repercussão geral da lide, tendo em vista que o não reconhecimento da inconstitucionalidade das alíquotas em comento fere não somente o princípio da Seletividade tributária, como também a dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial e a isonomia, sendo dever do Poder Judiciário a efetivação dos princípios basilares do Ordenamento Jurídico pátrio.

Não reconhecer limites à atuação do legislador estadual quanto à dinâmica do ICMS fere os artigos 1º, III, e 155, II, §2º, III da CF/88, possuindo este julgamento uma clara repercussão geral que ultrapassa os interesses subjetivos deste processo, por se tratar de matéria jurídica de interesse da coletividade. Assim, tendo em vista a Súmula 282 do STF, bem como a manifestação do Colendo Tribunal *a quo*, resta comprovada a presença da repercussão geral da matéria, bem como o cabimento do presente recurso.

5 SÍNTESE FÁTICA

O presente Recurso Extraordinário é interposto pela SOUTO BORGES LTDA, empresa que comercializa energia elétrica, contra o ESTADO, devido à violação do princípio constitucional da Seletividade.

O ESTADO adota o princípio da Seletividade, pois varia as alíquotas entre 0% para alimentos, medicamentos e vestuários; 7% para os bens considerados úteis; 12% para energia elétrica de consumo residencial de até 150 kwh e para cooperativas rurais de consumo até 500 kwh; 18% para mercadoria em geral; 22% para os itens de luxo e 25% para energia elétrica.

A requerente afirma que o único critério constitucional previsto para variação das alíquotas é a essencialidade do bem; nesta seara, o Estado considerou a energia elétrica com um bem supérfluo, ao aplicar a alíquota de 25%. Todavia, é indubitável a essencialidade da energia elétrica nos dias atuais. Sem energia elétrica é impossível trabalhar, estudar, abastecer o carro, utilizar o hospital, conservar e ter acesso a alimentos, medicamentos e vestuário.

Entretanto, o legislador estadual ignorou a essencialidade da energia elétrica aplicando **a maior alíquota do Estado, objetivo unicamente arrecadatório**. Ignorou-se, portanto, a finalidade do princípio da Seletividade, qual seja, o de garantir a todos os cidadãos o acesso aos bens necessários para uma vida digna, principalmente aos indivíduos com menor capacidade econômica.

Portanto, é notável a violação do princípio da Seletividade pelo ESTADO, pois desrespeita o único critério previsto na Carta Magna para variação das alíquotas: a essencialidade do bem. Em suma, considerou-se a energia elétrica um bem supérfluo, aplicando a maior alíquota do Estado para um bem essencial à sociedade.

6 MÉRITO

O Estado viola o princípio constitucional da Seletividade, porque aplica alíquota majorada para um bem essencial, a energia elétrica. A partir disso, iremos demonstrar a competência do STF para julgar o presente caso (6.1); posteriormente, trataremos sobre o conceito de bem essencial e a essencialidade da energia elétrica,

bem como seu caráter de bem útil (6.2 e 6.3); por fim, tratar-se-á o princípio da Seletividade em si e sua violação pelo ESTADO (6.4).

6.1 POSSIBILIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL

Em *prima facie*, buscar-se-á conceituar os princípios jurídicos para suscitar os fundamentos que justificam a necessidade de atuação do Judiciário diante do presente caso. Por último, lançar-se-á luz sobre o dever do STF de garantir a supremacia sistemática da Magna Carta.

Sabe-se, conforme salienta Reale¹, que os princípios se inserem em dado Ordenamento Jurídico não apenas através da atuação legislativa, mas também por meio da atividade jurisdicional. Ainda, segundo o mesmo autor, conceituam-se os princípios como “enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas”. Em suma, princípios são enunciados genéricos estruturantes fundamentais do Ordenamento Jurídico.

Pois bem, exorta Carrazza² que a Constituição é um conjunto de princípios e normas, vinculantes e atuais e, em meio a tais **princípios constitucionais, encontra-se o princípio da Seletividade**, conforme se depreende do art. 155, II, § 2º, III da CF/88³. Constata-se da leitura do dispositivo mencionado que há para o legislador estadual certo grau de discricionariedade, no sentido de que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”.

Segundo leciona Coelho⁴, **ao Poder Judiciário incumbe limitar o alcance de determinada norma ou princípio, isto é, o papel deste é revelar o sentido onjetivo da regra jurídica aplicável ao caso concreto**. Preservam-se, dessa forma, a

¹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 306;

² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36;

³ **Art. 155**. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: II - adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital; **§ 2º** O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4.ed., rev. e atual., 2016, p.43.

segurança jurídica e a integração sistemática das normas. Sujeitam-se, portanto, à atividade jurisdicional, os princípios, que deverão ser averiguados no caso concreto.

Seguindo por este vetor, assevera Canotilho⁵ que a fiscalização constitucional, incluídos aqui os princípios, não configura juízo de mérito nem substituição do legislador pelo juiz, mas o que se pretende é identificar juridicamente um pontual excesso de poder legislativo. Assim, é incabível conceber a discricionariedade como uma insubmissão absoluta da atividade estatal à normatividade constitucional, como leciona Binjenbojm.⁶

Conforme salienta Carrazza⁷, o Poder Judiciário não está menos legitimado ou autorizado do que o Poder Legislativo para averiguar qual o alcance da expressão “essencialidade das mercadorias e dos serviços”. O que se defende é que o Poder Judiciário faça a vistoria para verificar se os critérios adotados pelo Legislativo foram feitos com adequação e racionalidade, observados os mandamentos constitucionais.

Mais: acerca do tema, Machado⁸ afirma que a amplitude da liberdade do legislador estadual limita-se àquela existente no fenômeno da concreção jurídica. Trata-se de liberdade que decorre meramente da vaguidade dos conceitos que integram as normas, e que está, indiscutivelmente, submetida ao controle judicial. Prosseguindo, o mesmo autor afirma que a previsão constitucional da Seletividade **dirige-se a todos os envolvidos em sua concretização, aí incluído o Judiciário, incumbido de averiguar seu alcance**⁹.

Ora, o Supremo Tribunal Federal tem o dever de buscar dirimir as dúvidas atinentes à Constituição, reforçando os princípios insculpidos nesta, para que se efetive a sua aplicação no sistema jurídico, conforme intelecção do *caput* do art.

⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 265.

⁶ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ªed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.364.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da Seletividade e da demanda contratada**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 155, p. 51, ago. 2008.

⁹ Op. Cit p. 53.

102, CF/88¹⁰. Assim, tendo em vista que a Seletividade é matéria de aspecto fundamentalmente constitucional, a pacificação quanto à sua interpretação é de competência da Corte Suprema.

Ademais, ressalta-se que há precedentes do próprio STF¹¹ no sentido de se garantir a legitimidade da atuação do Judiciário quando busca preservar as “franquias constitucionais”, e assegurar a integridade e supremacia da Constituição, **ainda que os efeitos de tal atuação se projetem na “esfera orgânica do Poder Legislativo”**; sempre que “os corpos legislativos ultrapassem limites delineados pela Constituição”. Não haverá, em casos tais, violação à separação de poderes.

Imperioso salientar que há em curso o julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139¹², caso correlato ao presente, tramitando no Supremo Tribunal Federal, no qual se debate a inconstitucionalidade da legislação estadual de Santa Catarina que estabelece alíquota maior que 17% de ICMS para o fornecimento de energia elétrica. O voto do relator Ministro Marco Aurélio Mello provê parcialmente o recurso, declarando a norma estadual inconstitucional, e discorre ainda que **“é pertinente o controle judicial a fim de garantir o respeito ao figurino constitucional”**.

Veja-se, portanto, que no caso concreto objeto desta lide, não somente pode, como deve haver controle jurisdicional, tendo em vista que, como se demonstrará adiante, o legislador estadual feriu o texto constitucional, valendo-se de verdadeira discricionariedade arbitrária e, portanto, inconstitucional.

Desta feita, conclui-se que não se pode admitir liberdade absoluta de atuação de nenhum poder e incumbe ao Judiciário averiguar se os limites

¹⁰ Art. 102 Enquanto vigor o regime especial previsto nesta Emenda Constitucional, pelo menos 50% (cinquenta por cento) dos recursos que, nos termos do art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, forem destinados ao pagamento dos precatórios em mora serão utilizados no pagamento segundo a ordem cronológica de apresentação, respeitadas as preferências dos créditos alimentares, e, nessas, as relativas à idade, ao estado de saúde e à deficiência, nos termos do § 2º do art. 100 da Constituição Federal, sobre todos os demais créditos de todos os anos.

¹¹ MS 24.831/DF; julgamento em 22/06/2005; DJ 04-08-2006 PP-00026 EMENT VOL-02240-02 PP-00231; Rel. Min. Celso de Mello.

¹² RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 714139 Rep.Geral 705. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>>; Acesso em 30/07/2021.

constitucionalmente traçados foram respeitados, ainda que os efeitos de sua atuação irradiem sobre outro poder constitucionalmente previsto.

6.2 CONCEITO DE BEM ESSENCIAL

Primeiramente, impende frisar quais os limites para a atuação do legislador estadual no tocante à Seletividade. Após, se buscará edificar o conceito de essencialidade, para, ao fim (6.2.1), explicitar o diálogo principiológico entre os diversos institutos aqui tratados.

A Constituição Federal não elenca um rol de bens considerados essenciais, ficando a cargo do legislador estadual determinar quais bens se encaixam em tal definição. Entretanto, **não há para o legislador infraconstitucional discricionariedade ilimitada**; o legislador deve respeitar os limites impostos pelo texto constitucional.¹³ Dessa maneira, o conceito de essencialidade deve ser analisado em consonância com o Ordenamento Jurídico e com os anseios sociais.

Desse modo, o conceito de bem essencial deve variar no tempo e no espaço, de acordo com a fluidez da sociedade. De todo modo, entende-se como bem essencial tudo aquilo que é **indispensável e necessário para a maior parte da população**. Sendo assim, a partir da leitura sistemática do texto constitucional, extrai-se que os bens essenciais são aqueles que atendem às necessidades básicas e indispensáveis do ser humano, como: saúde, alimentação, moradia, lazer e **energia elétrica**.¹⁴

Não obstante, cumpre assinalar o entendimento de Kiyoshi Harada, que adota um conceito mais amplo, lecionando que o conceito de bem essencial não deve abarcar apenas as necessidades básicas, mas também tudo que é exigido para uma vida digna e decente para a maioria da população.¹⁵ Em suma, esse conceito deve ser

¹³ NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e energia elétrica**. Revista Direito Tributário Atual, n.39, ISSN 1982-0496, 2018, p.222.

¹⁴ SAMPAIO, Nycole Salles. **Princípio Da Seletividade E Sua Aplicação Na Tributação Do ICMS/PA Sobre A Energia Elétrica**. Revista Direito Tributário Atual. ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280. 2019, p.342.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática** -- 1. ed. -- São Paulo: Atlas, 2017, p. 47.

analisado pelo legislador em harmonia com o princípio da dignidade humana e o mínimo existencial.

6.2.1 Essencialidade e sua relação com a Dignidade da pessoa Humana e com o Mínimo Vital

Previsto no art. 1º inciso III, da Carta Magna, o princípio da dignidade humana é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, fundamento basilar da Constituição de 1988. Esta, rege o funcionamento do Estado Brasileiro, irradiando por todo o Ordenamento Jurídico, vinculando a atuação de todos os poderes estatais.

Nesse sentido, veja-se que a Constituição Federal não define o conceito de dignidade humana, sendo essa uma cláusula aberta de sentido elástico e plural. Entretanto, pode-se afirmar que o seu conceito possui como centro o dever de suprimento das necessidades vitais de todos os indivíduos. Possui um valor moral e espiritual inerente à pessoa, sendo manifestada pela autodeterminação consciente da própria vida, **constituindo-se o mínimo invulnerável que o ordenamento jurídico deve assegurar.**¹⁶

Em outras palavras, o princípio da dignidade humana veicula direitos e garantias fundamentais que são inerentes à pessoa humana. Ademais, como fundamento do Estado Democrático de Direito, o princípio constitucional em questão possui aplicabilidade imediata, devendo o poder público assegurar a sua eficácia, garantindo a todos os indivíduos o acesso ao mínimo vital. A própria Constituição determina que as pessoas políticas a devem promover:

“à dignidade da pessoa humana” (art. 1º, III) “o bem de todos” (art. 3º IV), “à saúde” (arts. 6º, *caput*, e 196, *caput*) “a assistência aos desamparados” (art. 6º *caput*), “programas de assistência integral à saúde da criança e do adolescente” (art. 227, § 1º); “assegurar a todos a existência digna” (art. 170, *caput*); [...] **defendendo a dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida”, implicitamente exige que os tributos - aí compreendido**

¹⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33ª ed. São Paulo. Atlas, 2017, p. 79-80.

o ICMS - venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações.¹⁷ (grifo nosso)

Nesse diapasão, a Seletividade é um instrumento da aplicação da capacidade contributiva absoluta em impostos indiretos, pois é indiscutível que os bens essenciais não são exclusivamente consumidos pelas pessoas de menor capacidade econômica, entretanto para estes representam um custo mais significativo. De outro lado, os bens de luxo são usufruídos pelos indivíduos de alto poder aquisitivo, como: iate, vinho e uísque, razão pela qual os bens supérfluos são tributados de maneira mais onerosa para concretizar o princípio da capacidade contributiva e consequentemente o princípio da isonomia tributária¹⁸.

A capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, que irradia seus efeitos por todo o Ordenamento Jurídico. A partir disso, José Marcos Domingues de Oliveira ensina que a igualdade no direito tributário desdobra-se em várias facetas: ¹⁹

(1) o critério igualitário ou de desigualação é a riqueza de cada um, pois o tributo tem a finalidade de manter os cofres públicos, assim todos os contribuintes devem pagar tributos tratados igualmente, de maneira proporcional à sua riqueza (princípio da igualdade tributária);

(2) Só pode ser considerada "riqueza" aquilo que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois esse contribuinte age para manter a si mesmo e seus dependentes. Portanto, a graduação das alíquotas fixadas em função da essencialidade do bem e da capacidade contributiva absoluta, conforma-se com os ditames do princípio da isonomia.

Ainda, leciona Ricardo Lobo Torres: "quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2020. 18ª ed. – São Paulo: Malheiros. p.467.

¹⁸ BUFFON, Marciano. **A Tributação Como Instrumento De Densificação Do Princípio Da Dignidade Da Pessoa Humana**. Tese de Doutorado. Rio Grande do Sul, 2007, p. 280.

¹⁹ VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. **Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria**. Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributário. ISBN 84-7130-298-5, 1980 p. 119-121.

dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional." ²⁰

Em suma: a Seletividade figura como meio para diminuir as desigualdades sociais, pois, como leciona Tilbery: "Pode-se dizer que o conceito de essencialidade vincula-se a um padrão mínimo de vida não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão"²¹. Diante disso, como bem aponta Ávila, **deve ser proibida a tributação do mínimo vital do sujeito passivo, com a finalidade de garantir a todos os indivíduos, e, em especial, os de menor capacidade econômica, o acesso ao mínimo necessário para viver com dignidade.**²²

Excelências, tributar o mínimo vital é violar a Constituição; ferir o princípio da dignidade humana constitui grave óbice a que aqueles indivíduos de menor poder aquisitivo tenham acesso ao mínimo para viver de maneira digna. Frisa-se, novamente, que a própria Carta Magna impõe ao poder público o dever de efetivação do referido princípio.

No caso em testilha, o legislador estadual respeitou em parte a não tributação do mínimo vital, quando aplicou alíquota zero aos alimentos, vestuário e medicamentos. Entretanto, desrespeitou a finalidade do princípio da Seletividade ao tributar à energia elétrica em 25%, bem essencial para se viver de maneira digna.

Portanto, resta claro que, quando adotada a Seletividade, o legislador estadual deverá analisar o conceito de bem essencial em conformidade com o princípio da dignidade humana. Ademais, não deverá tributar o mínimo vital, como alimento, medicamento, vestuário e energia elétrica, com a finalidade de garantir a todos os cidadãos o mínimo necessário a uma vida digna.

6.3 A NATUREZA JURÍDICA DA ENERGIA ELÉTRICA

Sabe-se que a energia elétrica é um bem universal e indispensável à vida

²⁰ TORRES, Lobo Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Valores e princípios constitucionais tributários - 2.ed. I Ricardo Lobo Torres. - Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p.333.

²¹ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação.** In Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p.326.

²² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.** São Paulo: Saraiva, 2004, p.319.

humana. Tal bem, apesar de incorpóreo, foi considerado mercadoria para fins tributários, cabendo a incidência, então, do ICMS, em conformidade com o parágrafo 3º, do artigo 155, da nossa Carta Magna²³.

6.3.1 Energia como bem essencial

Primeiramente, será abordado o contexto social da energia elétrica. Prosseguindo, será demonstrado o inequívoco caráter fundamental da energia e, por fim, se abordará *en passant* projetos governamentais que atestam a essencialidade da eletricidade.

Em se tratando da presença da energia elétrica no meio social, estima-se que 99,8% dos domicílios brasileiros utilizam energia elétrica, sendo que desse número, apenas 0,03% não utiliza a rede geral de fornecimento²⁴. Não se restringindo somente aos lares, trata-se de subsídio indispensável para diversos insumos fundamentais à vida humana. Cerca de 4% do consumo mundial fora utilizado para extração, distribuição e tratamento de água e esgoto, por exemplo²⁵.

É utilizada, também, nos setores de produtos essenciais, como alimentos, medicamentos, vestuário; nos de serviços, como saúde, educação, transportes, infraestrutura, segurança; na produção e extração de combustíveis, dentre outros inúmeros exemplos.

Percebe-se, então, a relação de dependência do homem médio para com a energia elétrica. Como bem esclarece Baleeiro²⁶, a essencialidade se refere a adequação do produto à vida do maior número de habitantes de um país. Nesse sentido, dada a essencialidade e necessidade do bem energia elétrica, o art. 10, I da Lei nº 7.783/89²⁷, também conhecida como Lei de Greve, incluiu a produção e

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 295.

²⁴ IBGE, PNAD 2019. Disponível em: <<https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domicilios-brasileiros.html>>. Acesso em 28 de julho de 2021;

²⁵ GUIMARÃES, Leonan dos Santos. **A Interdependência entre energia e água**. FGV Energia, maio de 2017.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 347-348.

²⁷ BRASIL. **Lei nº 7.783, de 23 de junho de 1989. Art. 10**. São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; **produção e distribuição de energia elétrica**, gás e combustíveis;

distribuição de energia elétrica no rol dos serviços essenciais, considerando como atividade inadiável e indispensável para a comunidade.

Como visto, o ordenamento jurídico deixa claro a essencialidade do referido bem, tanto que considera o seu fornecimento como uma atividade a ser mantida, mesmo durante o exercício do direito à greve.²⁸ Nesse sentido, frisa-se que tal atividade é assim considerada em razão da essencialidade e necessidade do objeto ao qual veicula (energia elétrica); entendimento corroborado pela PGR em sua manifestação nos autos do RE 714.139/SC²⁹, em que se trata de matéria semelhante à aqui discutida.

Em relação ao quanto exposto, é válido ressaltar o entendimento de Machado Segundo³⁰, quando afirma que sem a energia elétrica não há vida, apenas uma precária sobrevivência. Também, nesse sentido, Henry Tilbery³¹ defende que a essencialidade do bem não se refere unicamente às necessidades biológicas do ser humano, mas também deve abranger os pressupostos mínimos de um padrão de vida honrado sob a ótica da maioria da população, e de acordo com a realidade do espaço x tempo. Afasta-se, assim, por completo, a ideia de se enquadrar a eletricidade como bem supérfluo.

A exemplo do que fora suscitado, é válido examinar o apagão ocorrido no Estado do Amapá, em novembro de 2020, causado por uma explosão de transformadores seguida de incêndio, cujo resultado foi um período de três semanas de **crise energética**, em que 89% da população ficou sem eletricidade, segundo dados do G1³². Dada a gravidade da conjuntura, o governo executivo do estado decretou **situação de emergência**, em conjunto com a Defesa Civil dos âmbitos

²⁸ BRASIL. **Lei nº 7.783, de 23 de junho de 1989. Art. 11.** Nos serviços ou atividades essenciais, os sindicatos, os empregadores e os trabalhadores ficam obrigados, de comum acordo, a garantir, durante a greve, a prestação dos serviços indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade.

²⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 714139 Rep.Geral 705. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>>; Acesso em 30/07/2021.

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a Seletividade do ICMS.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 62, nov. 2000.

³¹ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação.** In Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1990;

³² G1: Amapá. **Apagão no Amapá: entenda as causas e consequências.** Disponível em: <<https://g1.globo.com/ap/amapa/noticia/2020/11/06/apagao-no-amapa-entenda-as-causas-e-consequencias-da-falta-de-energia-no-estado.ghtml>>. Acesso em 29 de julho de 2021;

nacional e estadual, como forma de permitir a liberação de recursos para o gerenciamento da crise. No mesmo sentido, a capital do estado, no Decreto Municipal nº 3.462/2020, declarou estado de **calamidade pública**.

O episódio supracitado gerou os mais variados impactos. Todo o sistema hidráulico do estado fora afetado, gerando falta de água encanada, água mineral e gelo; os setores de comunicação, como telefonia e internet, tiveram seus serviços interrompidos; a população e os comerciantes sofreram com o apodrecimento dos mantimentos que necessitavam de refrigeração e congelamento; falta de combustíveis; adiamento das eleições municipais; ondas de protestos nas ruas, em meio a uma crise sanitária; em suma, caos generalizado.³³

Diante da análise casuística, pode-se observar a dependência da sociedade em relação à energia elétrica. Percebe-se que no modelo social do qual fazemos parte, a existência humana é inconcebível sem a presença da eletricidade, tendo em vista a necessidade do referido bem para a realização das mais diversas atividades.

Observada a sua relevância, fica claro que a energia é um bem coletivo e que está diretamente ligado ao desenvolvimento interno de um país. Por isso, trata-se de um dos pilares do Programa de Aceleração do Crescimento³⁴, desenvolvido pelo Governo Federal junto aos Ministérios de Minas e Energia e do Planejamento, com o objetivo de desenvolver o crescimento acelerado e sustentável do Brasil, por meio de projetos e obras públicas nas áreas social, urbana, logística e **energética**.

Dentro do referido programa, foi elaborado o projeto intitulado "Luz para Todos", como forma de **acabar com a exclusão energética no país**, implantando sistemas e ligações nas áreas mais isoladas, como quilombos, assentamentos e nas zonas rurais, com objetivo de universalizar tal serviço³⁵. Trata-se de um projeto social que reconhece a essencialidade da energia elétrica para a vida humana, de forma minimamente digna, e a necessidade da sua universalização.

³³ Op. Cit.

³⁴ BRASIL. **Sobre o PAC**. Disponível em: <<http://pac.gov.br/sobre-o-pac>>. Acesso em 29 de julho de 2021;

³⁵ BRASIL. **Programa de Aceleração ao Crescimento**. Disponível em: <<http://www.pac.gov.br/infraestrutura-social-e-urbana/luz-para-todos>>. Acesso em 29 de julho de 2021.

Conclui-se, então, que a eletricidade é um bem universal garantidor de direitos constitucionais necessários à dignidade da pessoa humana e ao mínimo vital. Portanto, no presente caso, dada a indiscutível essencialidade do bem, o Recorrido deveria adotar a alíquota de 0%, em respeito à Seletividade. Majorar a alíquota da energia é encarecer e dificultar o seu acesso, seja de forma direta ou indireta, ferindo preceitos constitucionais basilares do Estado Democrático de Direito, onerando os contribuintes com baixa capacidade contributiva e perpetuando os fortes impactos da desigualdade social, práticas que devem ser combatidas.

6.3.2 Da energia elétrica como um bem útil

Considerando a importância da energia elétrica para a sociedade, o insumo é um bem comum e um direito universal. A falta de abastecimento de energia afeta diretamente toda a sociedade, seja para o consumidor residencial de baixa renda, que necessita para a iluminação da sua casa, refrigerar alimentos, estudar ou trabalhar; seja para a indústria; seja para os hospitais, seja para o agronegócio; e demais setores econômicos.

De acordo com o Direito Civil, bens são considerados coisas de direito e que podem ser pecuniariamente auferidos. Nesse sentido, o bem tem utilidade e valor econômico. A energia elétrica é definida como um bem móvel, aquele que pode ser trasladado de um local para o outro, conforme o art. 82, *caput*, do Código Civil.

Desta maneira a relevância de sua essencialidade é pública e notória. Como já ressaltado acerca da diferenciação de alíquotas do ICMS, assevera Carvalho³⁶ que estas são baseadas seletivamente em função do grau da essencialidade, dividiu-se em três categorias: necessárias à sobrevivência (alíquotas menores); úteis (alíquotas moderadas); e produtos de luxo (alíquotas significativas).

Conforme o exposto, a energia elétrica se trata, também, de um bem útil. A sua interrupção compromete as atividades básicas de sobrevivência humana, sendo que boa parte da cadeia produtiva e econômica está atrelada à matriz energética.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados**. In: Revista de direito público, Londrina, v. 2, n. 1, jan./abr. 2007, p.75.

Portanto, é necessário que caso não seja zerada a alíquota da energia elétrica, que seja reconhecida como bem útil, sendo tributada com a respectiva alíquota (7%).

6.4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Primeiramente, deve-se ter em mente que a Seletividade dialoga com uma ampla gama de institutos jurídico-constitucionais que não apenas tributários. Tal premissa é fundamental para que se busque traçar a forma como o citado princípio integra a estrutura do imposto em comento; assim é, que lançar-se-à luz, em um primeiro momento, sobre as funções do ICMS, passando-se, logo após, a conceituar a Seletividade e, por conseguinte, os fundamentos que edificam a faceta do imposto em comento na qual aquela reside.

Posto isto, sabe-se que o ICMS é imposto real indireto e, apesar de sua função principal ser fiscal (visando arrecadação de receitas), possui também eminente função extrafiscal. Nesse sentido, dispõe Carvalho³⁷ que a extrafiscalidade consiste no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a consecução de metas que sobrepõem a mera arrecadação.

Desta feita, veja-se que a extrafiscalidade do ICMS traduz-se tanto na regulação de setores do mercado de consumo, quanto na promoção da justiça fiscal. Esta última, conforme lição de Bergamini³⁸, consiste na faceta da extrafiscalidade do ICMS, a qual incumbe afastar a noção de regressividade tributária, invertendo a razão da tributação em prol da essencialidade da mercadoria/serviço, diminuindo o encargo tributário sobre estes bens considerados essenciais ao meio social. **Trata-se, pois, do Princípio/Instituto da Seletividade Tributária, como leciona Carrazza³⁹.**

Pois bem, uma vez estabelecida tal premissa, cumpre voltar a análise ao texto constitucional. Dispõe a CF/88 em seu art. 155, II, §2º, III⁴⁰, que o ICMS “poderá ser

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de Direito Tributário**; 30ª. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 61.

³⁸ BERGAMINI, Adolpho; **Curso de tributos indiretos - Vol 1 - ICMS**; São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p.17.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**; 18ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2020, p 466.

⁴⁰ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: **II** - adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital; **§ 2º** O

seletivo em função da essencialidade". Veja-se que, da literalidade do texto constitucional, extraem-se dois axiomas: 1) que a adoção da Seletividade do ICMS seria, em tese, facultativa; e 2) que o critério em que se pautará a Seletividade (essencialidade) seria delimitado pelo legislador estadual, no exercício de sua competência discricionária.

Não raro, a literalidade de dispositivos constitucionais revela-se como uma camada superficial da intenção do Constituinte Originário. Dentro de toda norma constitucional, há um núcleo normativo mínimo, que deve sempre ser respeitado; não há que se atribuir uma discricionariedade absoluta ao Legislador infraconstitucional, pois, se estaria esvaziando a força normativa do dispositivo constitucional em sua totalidade. Precisamente, dispõe Carrazza⁴¹:

Com efeito, embora haja certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da "essencialidade das mercadorias e dos serviços", estas expressões, posto fluidas, **possuem um conteúdo mínimo, que permite se afira se o princípio em tela foi ou não observado, em cada caso concreto.** (grifo nosso)

Ora, nesta senda, frise-se que não se está buscando induzir o entendimento de que a literalidade do texto constitucional é irrelevante; tampouco é o que se afirma. Em verdade, o que se deve buscar é a integralização entre a literalidade do texto e o trabalho hermenêutico. Como ressalta Machado Segundo⁴², **o critério a ser utilizado como parâmetro da Seletividade deve estar de acordo com a Constituição como um todo, seja porque fora por ela determinado, seja por não conflitar com outros fins ou parâmetros por ela delineados.**

No mesmo sentido, Canotilho⁴³ assevera que a atuação do legislador infraconstitucional, quando pautada da discricionariedade, está vinculada aos limites estabelecidos nas normas constitucionais impositivas, de forma que pode e deve o

imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**; 18ª ed.; São Paulo: Malheiros, 2020, p. 469.

⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; **Manual de direito tributário**; 11. ed; São Paulo: Atlas, 2019, p. 174 - 175.

⁴³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**: Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 265.

legislador valorar circunstâncias de fato, aspectos sociais, políticos e econômicos de maneira autônoma; porém, quando a Constituição impõe de forma concreta a obtenção de determinadas finalidades, e indica as diretrizes materiais para sua obtenção, é imposto que se deva averiguar a conformidade do ato legislativo com o texto constitucional dentro de todo o escopo interpretativo, tanto da lei, quanto da Constituição.

Mais: seguindo o mesmo vetor, ressalta Carrazza⁴⁴ que a interpretação dos preceitos que conferem efetividade ao Princípio da Seletividade Tributária deve sempre ser ampla, extensa, de forma a preservar a intenção do constituinte originário de resguardar da carga tributária mercadorias e serviços de particular significado, seja econômico, político ou social. Em suma, as normas que objetivam a concretização da Seletividade no âmbito do ICMS devem ser interpretadas teleologicamente e de maneira efetivamente ampla.

Assim, o entendimento que se mostra mais acertado é o seguinte: **de fato, o dispositivo constitucional (art. 155, II, §2º, III) confere certa discricionariedade ao legislador estadual para que opte pela adoção da Seletividade, mas, se assim o faz, não há mais que se falar em discricionariedade – o critério fundamental da Seletividade é a essencialidade do bem. A definição do que seja essencial não fica ao alvedrio do legislador, mas deve observar todo o campo normativo constitucional, conforme leciona Machado Segundo⁴⁵:**

Na verdade, o que é facultativo, em relação ao ICMS, é a adoção de alíquotas seletivas, a saber, a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. Mas, se exercerem a opção pela Seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo: sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações. (grifo nosso)

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**; 18ª ed.; São Paulo: Malheiros, 2020, p 470 - 471.

⁴⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; **Manual de direito tributário**; 11. ed; São Paulo: Atlas, 2019, p. 174 - 175.

Assim, se está claro que o ICMS possui relevante função extrafiscal, e que uma das maneiras de como tal função se manifesta é através da Seletividade, uma vez que o Estado opte por adotá-la, deve se manter fiel aos parâmetros constitucionais do instituto, **sob pena de incorrer em gritante inconstitucionalidade.**

Dessa forma, adotando-se uma interpretação substancialmente ampla da Seletividade (e da essencialidade), constata-se que esta não se trata tão somente de técnica de tributação, mas sim, que **é instrumento eminentemente principiológico, que encontra sua guarida imediata na Carta Magna;** a densidade e força de seu conteúdo normativo se explicam pela teia de interações principiológicas que a permeia.

Reitera-se, como já mencionado, que a Seletividade é meio fundamental para que se promova a justiça fiscal, pois busca desonerar bens e serviços tidos como essenciais, garantindo aos menos favorecidos o acesso a tais bens e, conseqüentemente, uma existência digna. Veja-se que a noção de justiça fiscal que a Seletividade busca promover, guarda íntima relação com a dignidade da pessoa humana e com a isonomia; o próprio conceito de mínimo existencial compõe a função da Seletividade. **Por essa razão, não é possível reduzir a força normativa da Seletividade: é um mecanismo de tributação de inegável natureza principiológica-constitucional.**

Assim, quando o Estado adota alíquota de 25% sobre a energia elétrica, **viola gravemente o mandamento constitucional intentado pelo Constituinte Originário, eis que não preserva a essencialidade da mercadoria em comento.** Ressalta-se que a mencionada alíquota (25%) é a maior alíquota do Estado, superior, inclusive, à alíquota incidente sobre mercadorias de luxo (22%). Nada mais incongruente! Veja-se a disposição das alíquotas do Estado:

Alíquota	Mercadoria
0%	Alimentação, medicamentos e vestuário
7%	Mercadorias consideradas úteis Ex: eletrodomésticos e computadores
12%	Consumidores residências consumo até 150 Kwh Cooperativas Rurais até 500 Kwh
18%	Alíquota para produtos em geral
22%	Itens de luxo
25%	Energia elétrica e serviços de comunicação

Ora, o próprio legislador estadual determinou alíquotas mais baixas (0% e 7%) para aquelas mercadorias essenciais e outros bens considerados úteis, respectivamente. Pois bem, é este primeiro regime tributário que mais chama atenção: o próprio legislador já estabelece alíquota de 0% para bens considerados essenciais, mas não incluiu aí a energia elétrica, mercadoria igualmente essencial.

Ademais, como já se logrou demonstrar alhures, o único grupo de bens no qual a energia elétrica se encaixaria, que não o dos bens essenciais, seria o de bens úteis, tendo em vista que sua natureza comporta ambos os conceitos (essencialidade e utilidade). No entanto, nem mesmo em tal grupo fora a energia elétrica incluída; novamente, é inconteste a gritante incoerência.

Esquece também o legislador estadual que uma alíquota tão elevada (25%) tem impacto direto no custo de todos os produtos que são indispensáveis à vida da população, posto que é empregada na produção de todos os bens de consumo; sendo assim, o custo da energia elétrica repercute não somente em seu consumo final, mas em toda a cadeia produtiva. Dessa forma, todos os bens, sejam úteis ou essenciais, tornam-se demasiado onerosos para o consumidor final.

Evidentemente, busca o Estado enquadrar de forma arbitrária a energia elétrica entre o rol de bens supérfluos, com intuito eminentemente arrecadatário, distorcendo a natureza essencial da eletricidade, e ferindo um dos aspectos fundamentais da extrafiscalidade do ICMS; é, sem dúvidas, uma aberração jurídica carregada de inconstitucionalidade.

Nesse diapasão, os ministros do STF no RE 634.457/RJ⁴⁶ entenderam:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. [...] I – **Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da Seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.** [...] IV – Agravo regimental a que se nega provimento.

Nessa seara, rememorando-se o já citado caso, análogo ao presente, que está sendo apreciado no STF, o RE 714139/SC⁴⁷, ressalta-se que os Excelentíssimos Ministros Dias Toffoli e Marco Aurélio votaram reconhecendo a **inconstitucionalidade da norma que aplica alíquota superior às operações em geral à energia elétrica**. Nesse mesmo entendimento seguem os tribunais estaduais⁴⁸.

Ante o exposto, é evidente a violação do princípio constitucional da Seletividade pelo Estado, ao tributar de maneira elevada e desproporcional a energia elétrica, não somente violando a noção de essencialidade, como também todo o Ordenamento Jurídico.

Portanto, resta claro que o Estado ao adotar a Seletividade não pode subvertê-la, atribuindo a ela critérios que destoam de sua função precípua e a descaracterizam. Não há para o legislador infraconstitucional ilimitada discricionariedade de atuação, na medida em que está sempre vinculado às normas impositivas da Carta Magna que

⁴⁶ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário: Agr. Reg. no RE 634457/RJ; Segunda Turma; Rel. Min. Ricardo Lewandowski; DJe-157; Publicação: 15-08-2014; Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25232430/agreg-no-recurso-extraordinario-re-634457-rj-stf/inteiro-teor-133959866>>; Acesso em 02/08/2021.

⁴⁷ RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 714139 Rep.Geral 705. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>>; Acesso em 30/07/2021.

⁴⁸ Apelação: Apl 0325001 - 13.2011.8.05.0001; Rel. Des. Telma Laura Silva Britto; Disponível em <<https://tj-ba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1225169075/apelacao-apl-3250011320118050001>>; Acesso em 30/07/2021. Apelação: Apl 0236545 - 53.2018.8.19.0001; Rel. Des. Adolpho Correa de Andrade Mello Junior; Disponível em <<https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1223095898/apelacao-apl-2365455320188190001>>; Acesso em 30/07/2021.

veiculam diretivas materiais para a consecução de finalidades específicas. Assim, deve-se reputar inconstitucional a alíquota de 25% incidente sobre a eletricidade, pois destoa da essencialidade do bem.

6.4.1 Das alíquotas diferenciadas para o mesmo bem

Além disso, percebe-se que o legislador estadual aplicou 2 alíquotas distintas para o mesmo bem, energia elétrica, a de 12% e a de 25%. O Estado alega o feito baseando-se no consumo do contribuinte, sendo 12% para as pessoas de baixa renda e 25% para população em geral, alegando a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Primeiramente, faz-se necessário diferenciar a capacidade contributiva absoluta da relativa. A objetiva ou absoluta refere-se à atividade escolhida pelo legislador de manifestação de riqueza pelo sujeito passivo. Diferentemente da capacidade contributiva relativa ou subjetiva, a qual se refere a vocação do sujeito passivo para contribuir de acordo com a sua capacidade econômica pessoal.⁴⁹

Nessa seara, a capacidade contributiva no princípio da Seletividade serve como um norteador da tributação, tributando de maneira mais onerosa os bens supérfluos (que são consumidos por pessoas com alta capacidade econômica) e tributando de maneira menos onerosa os bens essenciais (que são consumidos por todos os cidadãos), ou seja, o princípio da Seletividade é um meio de eficácia do princípio da capacidade contributiva absoluta e conseqüentemente o princípio da isonomia tributária.⁵⁰

Entretanto, o princípio da capacidade contributiva relativa encontra dificuldades em ser aplicado em impostos indiretos como o ICMS, pois é impossível atribuir caráter pessoal a esse imposto, tendo em vista a infinidade de contribuintes que compõem sua cadeia de incidência⁵¹; em suma, a Seletividade veiculada tão somente a capacidade contributiva absoluta. Sendo assim, no caso em testilha, o

⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 26.

⁵⁰ Op. Cit p. 55

⁵¹ Op. Cit p.54

legislador não tem parâmetros para aferir a capacidade contributiva relativa do contribuinte de fato em relação ao consumo de energia elétrica. Exemplificando, veja-se o esquema a seguir:

Além disso, a CF/88 definiu que as alíquotas deveriam variar **unicamente** em relação à essencialidade do bem. Nesse sentido leciona Machado Segundo: "a essencialidade das mercadorias pelo ICMS é aferida objetivamente, e não em face do consumidor, ou da quantidade consumida", além disso, não há respaldo jurídico ao afirmar que um bem é mais ou menos essencial para determinado consumidor "nem tampouco em face de serem consumidos 100 kwh ou 1000 kwh".⁵²

Portanto, está claro que a discricionariedade do legislador estadual encontra como óbice de natureza constitucional: **a não discriminação de produtos iguais com base em critério desvinculado da essencialidade do consumo.**⁵³

Reitera-se que a energia elétrica é um único bem, **que é essencial para todos os indivíduos, independentemente da quantidade consumida**, do seu destino - como residências, comércios, indústrias ou produtores rurais - ou condição socioeconômica de quem a consome em maior ou menor quantidade.⁵⁴

Ademais, ainda que se considerasse a quantidade de energia consumida para estabelecer o regime diferenciado de tributação, é fato que a alíquota de 12% não contempla o consumo das famílias de baixa renda, como alegado pelo Estado. A lei 12.212/10, que dispõe sobre a tarifa social de energia elétrica para consumidores de baixa renda, dispõe em seu art. 1º, inciso III⁵⁵ que o consumo residencial entre 101 Kwh a 220 Kwh implicará em desconto de 10% na tarifa social de energia elétrica. Em suma, a própria lei reconhece que o consumo médio das pessoas de baixa renda é de até 220 Kwh.

⁵² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS.** Revista Dialética de Direito Tributário no 62, São Paulo, Dialética, n. 62, novembro de 2000, p. 73-74.

⁵³ TORRES, Lobo Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Valores e princípios constitucionais tributários - 2.ed. | Ricardo Lobo Torres. - Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 121

⁵⁴ BERGAMINI, **Coleção Cursos de Tributos Indiretos** volume 1 – ICMS 4ª edição, 2020, p. 22.

⁵⁵ Art. 1º A Tarifa Social de Energia Elétrica, criada pela Lei no 10.438, de 26 de abril de 2002, para os consumidores enquadrados na Subclasse Residencial Baixa Renda, caracterizada por descontos incidentes sobre a tarifa aplicável à classe residencial das distribuidoras de energia elétrica, será calculada de modo cumulativo, conforme indicado a seguir: III para a parcela do consumo compreendida entre 101 (cento e um) kWh/mês e 220 (duzentos e vinte) kWh/mês, o desconto será de 10% (dez por cento).

Veja-se, assim, que o limite estabelecido pelo legislador estadual para consumo residencial (150 Kwh) está muito aquém da realidade já demonstrada em outros corpos legais, não encontrando respaldo jurídico e fático algum. Não há que se falar, ainda, em respeito à isonomia tributária, pois a igualdade material que a isonomia busca resguardar não se efetiva.

Portanto, a argumentação do Estado sobre as alíquotas diferentes em conformidade com o princípio da capacidade contributiva é infundada, tendo em vista que as alíquotas devem variar unicamente em relação a essencialidade do bem, além do fato de que a capacidade contributiva relativa é impossível de ser aferida em impostos indiretos.

6.5 CONCLUSÃO

Diante de todos os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais expostos, extrai-se que: quando o legislador estadual violar o princípio constitucional da Seletividade é dever do STF julgar se a atuação do legislador é constitucional ou não.

Além disso, os bens essenciais são conceituados como aqueles que atendem as necessidades básicas e são indispensáveis para maior parte da população, entretanto o conceito de bem essencial não deve somente abarcar as necessidades básicas, mas o mínimo necessário para que todos os indivíduos possam viver com dignidade.

Nessa senda, é indubitável a essencialidade da energia elétrica para se viver de maneira digna, o que justifica a adoção de alíquota de 0% para este bem. Com isso, entende-se que a adoção da Seletividade, assim como está disposta na CF/88, é facultativa. Entretanto, caso aplicada, as alíquotas devem variar unicamente em relação a essencialidade do bem. Todavia, o legislador estadual ignorou a essencialidade da energia elétrica aplicando a maior alíquota do Estado a este bem, com fim unicamente arrecadatório. Ressalta-se, ainda, o incontestado caráter útil da eletricidade, posto que é empregada nos mais diversos ambientes.

Portanto, resta clara a violação do princípio constitucional da Seletividade pelo Estado, pois não foi aplicada a razoabilidade e proporcionalidade na diferenciação das alíquotas, aplicando a maior alíquota prevista sobre uma mercadoria essencial.

7 PEDIDOS

Ante o exposto, requer que seja admitido, conhecido e provido o presente Recurso Extraordinário a fim de que seja reformada a sentença recorrida, para: (1) Que seja reconhecida a inconstitucionalidade da legislação estadual, e que seja aplicada alíquota de 0% sobre a energia elétrica; (2) caso não se entenda pelo provimento do pedido acima, que seja aplicada a alíquota de bens úteis (7%) sobre a energia elétrica; (3) que se inverta o ônus da sucumbência, com a condenação do requerido em custas processuais e honorários advocatícios na forma do art. 85 do CPC.

Nesses termos, pede-se provimento.

LOCAL, data

Advogado(a)

OAB XX XXXX.

REFERÊNCIAS

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário: Agr. Reg. no RE 634457/RJ; Segunda Turma; Rel. Min. Ricardo Lewandowski; DJe-157; Publicação: 15-08-2014. Disponível em <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25232430/agreg-no-recurso-extraordinario-re-634457-rj-stf/inteiro-teor-133959866>>. Acesso em 02/08/2021;

Apagão no Amapá: entenda as causas e consequências. G1, Amapá, 06/11/2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/ap/amapa/noticia/2020/11/06/apagao-no-amapa-entenda-as-causas-e-consequencias-da-falta-de-energia-no-estado.ghtml>>. Acesso em 29 de julho de 2021;

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.** São Paulo: Saraiva, 2004;

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Atualização de: Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010;

BERGAMINI, **Coleção Cursos de Tributos Indiretos** volume 1 – ICMS 4ª edição, 2020;

BINENBOJM, Gustavo. Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014;

BRASIL. **Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Art.82. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Art. 6º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 28 de julho de 2021;

BRASIL. **Lei nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12212.htm>. Acesso em 14 de agosto de 2021;

BRASIL. **Lei nº 7.783, de 23 de junho de 1989.** Art. 10. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM>. Acesso em 28 de julho de 2021;

BRASIL. **Programa de Aceleração ao Crescimento.** Disponível em: <<http://www.pac.gov.br/infraestrutura-social-e-urbana/luz-para-todos>>. Acesso em 29 de julho de

BRASIL. **Sobre o PAC.** Disponível em: <<http://pac.gov.br/sobre-o-pac>>. Acesso em 29 de julho de 2021;

BUFFON, Marciano. **A Tributação Como Instrumento De Densificação Do Princípio Da Dignidade Da Pessoa Humana.** Tese de Doutorado. Rio Grande do Sul, 2007;

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador:** Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 265;

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008;

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 10ªed. São Paulo: Malheiros, 2005;

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 2020. 18ª ed. – São Paulo: Malheiros;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados.** In: Revista de direito público, Londrina, v. 2, n. 1, jan./abr. 2007;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988.** 4.ed., rev. e atual., 2016;

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 1993;

GUIMARÃES, Leonan dos Santos. **A Interdependência entre energia e água.** FGV Energia, maio de 2017. Disponível em:

<http://www.fgv.br/fgvenergia/coluna_opinioao_maio__leonam/files/assets/common/downloads/Coluna%20Opinioao%20MAIO%20-%20Leonam.pdf>. Acesso em 29 de julho de 2021;

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática** -- 1. ed. -- São Paulo: Atlas, 2017;

IBGE, Conheça o Brasil - População. Disponível em: <<https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domicilios-brasileiros.html>>. Acesso em 28 de julho de 2021;

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 295;

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da Seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008;

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

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33ª ed. São Paulo. Atlas, 2017;

NETO, João de Souza Alho. **Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e energia elétrica**. *Revista Direito Tributário Atual*, n.39, p. 208-232 - 2018. ISSN 1982-0496;

RECURSO Extraordinário: Resp 714139 Rep.Geral 705. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>>. Acesso em: 10 set 2021.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil Parte Geral**. São Paulo, Saraiva, 2003.

SAMPAIO, Nycole Salles. **Princípio Da Seletividade E Sua Aplicação Na Tributação Do ICMS/PA Sobre A Energia Elétrica**. *Revista Direito Tributário Atual*. ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280. 2019;

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. *Revista Dialética de Direito Tributário* no 62, São Paulo, *Dialética*, n. 62, novembro de 2000;

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974;

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In *Estudos Tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990;

TJ-BA-APL: 03250011320118050001, Relator: TELMA LAURA SILVA BRITTO, TERCEIRA CÂMARA CÍVEL, Data de publicação: 01/06/2021. Disponível em: <<https://tjba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1225169075/apelacao-apl-3250011320118050001>>.

TJ-RJ-APL: 02365455320188190001, Relator: Des(a). ADOLPHO CORREA DE ANDRADE MELO JUNIOR, Data de Julgamento: 27/05/2021, NONA CÂMARA CÍVEL. Data de publicação: 31/05/2021. Disponível em: <https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1223095898/apelacao-apl-2365455320188190001>. Acesso em 9 ago 2021.

TORRES, Lobo Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** - Valores e princípios constitucionais tributários - 2.ed. | Ricardo Lobo Torres. - Rio de Janeiro: Renovar, 2014;

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. **Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria**. Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributário. ISBN 84-7130-298-5, 1980 p. 119-121.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 504
CONTRIBUINTE

Bárbara Pereira Lattanzi

Bianca Siqueira de Santana

Brendon Almeida de Araújo

Caio Ricardo de Souza

Isis Jansen Moura

Lucas Matheus Vieira Rangel

Thais Morone Ramo

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Recurso Extraordinário nº:...

Recorrente: SOUTO BORGES LTDA

Recorrido: ESTADO

SOUTO BORGES LTDA, devidamente qualificado nos autos do recurso em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por sua advogada que esta subscreve (instrumento de mandato incluso), apresentar os presentes

MEMORIAIS DE JULGAMENTO,

a fim de ressaltar as questões de fato e de direito que entende auxiliar o manejadas teses que já expôs e que nesta peça ressaltará.

1. DOS FATOS

Trata-se, na origem, de ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária com escopo de afastar norma tributária instituída pelo Estado, pela qual se exige da empresa que comercializa energia elétrica, como é o caso da recorrente, o recolhimento do Imposto Estadual Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) à alíquota de ICMS de 25% sobre o valor das operações.

Importante apontar que a mesma legislação estabelece que quando a comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh ou para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, a operação ficará sujeita à alíquota de 12%.

Frise-se, ademais, a fim de bem delimitar as nuances fático-legais que interessam à exposição de sua tese, que a mesma legislação do ESTADO adota alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores, e

alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário(exceto itens luxuosos, para os quais a alíquota é de 22%).

Entende a recorrente, pelos motivos que a seguir exporá, que a referida legislação afronta princípios basilares do sistema tributário, especialmente porque exerce atividade qualificada como comercialização de energia, eminentemente essencial e indispensável à concretização de todas as demais mercadorias ou itens, de modo que, por esta razão, e em respeito aos princípios da seletividade tributária, deveria estar submetida à alíquotazero prevista para as mercadorias essenciais.

A recorrente admite, entretanto, como pleito subsidiário realizado já na inicial, que lhe seja garantida a incidência ao menos da alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis, exatamente porque diante do evidente grau de essencialidade do item energia, não poderia ela estar submetida à alíquota geral (18%) e, muito menos, a uma alíquotamajorada, superior à geral e, inclusive, às alíquotas reservadas para itens suntuários.

Em sede de recurso da ora recorrente, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado negou-lhe provimento, lavrando-se acórdão cujo conteúdo afronta princípio constitucional de forma direta, subsumindo-se ao permissivo constitucional autorizador deste recurso extremos,qual seja, o artigo 102, III, "a" e "c", exatamente na medida em que viola o princípio da seletividade tal qual estabelecido no artigo 155, III, da Constituição Federal.

Saliente-se que já se encontra ultrapassado o pressuposto da repercussão geral, este já analisado e reconhecido por esta Corte Constitucional.

2. DO DIREITO

2.1 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE A IMPOSTOS INDIRETOS

Inicialmente, cumpre-se dizer que o entendimento doutrinário determina, de forma básica, que a razão para exação de impostos se dá pela necessidade financeira do Estado,que não poderá recair a apenas um contribuinte ou grupo

destes. Portanto, há a necessidade de a coletividade contribuir para as despesas gerais estatais.

Dito isso, cumpre invocar um dos princípios basilares do Direito Tributário: o da capacidade contributiva. Institui a Constituição Federal da República Federativa Brasileira de 1988 em seu Artigo 145, § 1º o princípio da capacidade contributiva:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

Tal princípio ocorre em razão do previsto no Artigo 3º, inciso I, da mesma Carta Magna: "*Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária.*".

Veja, Excelências, uma vez que se faz necessário dirimir as despesas gerais estatais entre os cidadãos, não se deve esperar que todos sejam cobrados no mesmo montante, pois assim, feriria o princípio basilar que rege nossa atual Constituição Federal: **o da isonomia**.

Para que ocorra a justiça tributária, não se deve exação de tributos (incluindo impostos) acima do suportável. Assim, a Lei, nesta seara, não deve fomentar a desigualdade, porém, todos devem arcar com o custo de sua existência social na proporção de sua capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva não deve ser encarado como um fundamento tributário, mas sim, como uma concretização dos valores de justiça e solidariedade previstos na Lei Maior.

Para maior elucidação do aqui pleiteado, entende brilhantemente Helenilson Cunha Pontes:

É preciso reconhecer, no dever tributário, um novo fundamento e uma diferente dimensão, derivados da afirmação positiva do princípio da capacidade contributiva e de toda a carga normativa que tal princípio carrega. [...] Os valores 'solidariedade' e 'justiça', encarnados no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais não somente compreensão desse princípio, como da própria relação jurídico-tributária.

Porém, este não é o único atributo constitucionalmente instituído para promover a isonomia tributária, em especial, quando se trata de tributos indiretos, ou seja, tributo aquele em o ônus financeiro é arcado pelo consumidor final.

Este desafio existe porque não é possível mensurar a capacidade contributiva do contribuinte que adquirirá determinado bem ou serviço, tampouco aferir em transações comerciais. Uma mercadoria poderá ser adquirida por qualquer um, sendo impossível presumir sua capacidade contributiva para tal.

Dada esta breve explicação, passamos a enfrentar o entendimento sobre o ICMS considerado como um imposto indireto.

2.1.1. DAS CONSIDERAÇÕES FRENTE AO ICMS E LEI KANDIR (Lei Complementar n.º 87/96)

O tributo em discussão neste caso, conforme disposto nos fatos acima, trata-se do Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS, previsto no Artigo 155, inciso II da Constituição Federal:

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.

Este imposto, embora de competência dos Entes Federativos e Distrito Federal, tem por seu regramento a Constituição Federal de 1988. Assim, entende o

entendimento doutrinário que este adota um caráter de feição nacional frente a uniformidade da forma em que é disciplinado. Resta ao legislador, através de lei ordinária, estadual e distrital apenas instituí-lo.

O tributo ICMS abarca pelo menos cinco impostos diferentes, sendo eles: a) imposto sobre operações mercantis, relativas à circulação de mercadoria; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais; e) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, que é o tema abordado no caso em tela. Tal diferenciação é considerada pelo entendimento doutrinário uma vez que há hipótese de incidência e base de cálculos diferentes.

No ano de 1996 foi aprovada a Lei Complementar n.º 87/1996, denominada Lei Kandir. Esta norma tem por objetivo regulamentar definitivamente o ICMS.

A supracitada lei trouxe consigo características de desoneração de exportação de produtos primários, semielaborados e industrializados; desoneração de investimentos; proteção às indústrias nacionais contra concorrência desleal; simplificação da sistemática de apuração e reduzir a carga do Imposto em razão da agricultura. Também, trouxe conciliação das necessidades que apresentam o Fisco em razão da proteção dos direitos dos contribuintes.

O ICMS é considerado um imposto indireto, conforme entendimento supracitado, uma vez que vai ao encontro ao fenômeno da translação tributária, onde o valor deste é embuto no preço da mercadoria, transferindo o contribuinte o encargo ao consumidor final, que adquire o bem ou serviço.

2.2. DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA

Roque Carrazza entende que o tributo do ICMS deve ser interpretado como um imposto extrafiscal em razão do disciplinado pelo supratranscrito Artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal que versa sobre a seletividade do imposto.

Conforme disposto, Excelências, diante da dificuldade em mensurar a capacidade contributiva daquele que promoverá o fato gerador da exação tributária do ICMS, promove-se a justiça tributária em consonância com o princípio basilar tributário e constitucional da isonomia através da seletividade tributária.

Através deste princípio, torna-se possível observar a essencialidade de bens e serviços tributados, dimensionando a carga tributária da mercadoria em face o consumo, vez que é possível o ordenamento jurídico-tributário brasileiro torna possível operacionalizar diversas outras formas, dependendo do tributo em questão.

Assim, a seletividade do ICMS deve ser instituída somente à consideração do bem ou serviço, não à destinação ou fase de circulação. A alíquota do referido tributo não pode variar mediante etapa de circulação ou seu destino final.

À título exemplificativo, conforme aduz Carrazza, a tributação da venda de um limão levada a efeito pelo produtor rural deve ser sempre a mesma, pouco importando se o destino final do bem será a indústria alimentícia, química, farmacêutica, ou ao consumidor pessoa física.

2.2.1. DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE

Em razão de tal desafio, prevê a própria Constituição Federal, o princípio da seletividade tributária em função da essencialidade para o IPI e o próprio ICMS de forma expressa. Desta feita, quanto mais essencial o bem, serviço, ou produto, menor deverá ser a alíquota disposta em legislação estadual ou distrital. Assim, consta no Artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, determinações sobre o princípio da seletividade tributária do ICMS: *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*

Destaca Fábio Canazaro que:

O legislador não é livre para identificar ou conceituar o que é e o que não é essencial como fator indicativo, visando à promoção da igualdade. [...] Mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-

estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça – ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas. *[grifos não originais]*

Já Aliomar Baleeiro entende o que segue:

A palavra (essencialidade) [...] refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos 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 caos. 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.

Ou seja, entende-se essencial tudo aquilo que for necessário para promover a manutenção do princípio da dignidade humana, destacando a vida, saúde e bem-estar.

Desta feita, a seletividade em razão da essencialidade pode e deve ser utilizada como meio de ordem político-econômica, estimulando atividades consideradas úteis para a dignidade humana e, em contrapartida, onerando aqueles que não atendem o interesse nacional (como no caso, a majoração de alíquota de produtos supérfluos).

O princípio da seletividade deve sempre ser restrito à bens ou serviços, não uma razão para discriminar o contribuinte dentre função, raça, sexo, ocupação profissional e afins, pois assim, iria de encontro ao previsto no Artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal, que veda a distinção dos cidadãos brasileiros.

Bens e mercadorias considerados de primeira necessidade, como a energia elétrica, devem, necessariamente, serem menos onerosos na tributação de ICMS frente aos supérfluos.

Resta claro que o princípio da seletividade tem por objetivo maior favorecer o consumidor final que suporta a carga onerosa do tributo de ICMS. Assim, aquele que é financeiramente capaz de adquirir bem ou serviço suntuário, demonstra possuir grande capacidade econômica e, conseqüentemente, contributiva.

Quanto à seletividade do bem ou serviço essencial, é demonstrado através da impossibilidade de se viver com o mínimo da dignidade humana deste. É imprescindível.

Defende ainda Roque Carrazza que a variação de alíquota é a forma mais de concretizar o princípio da seletividade. Então, estas deverão variar para mais ou para menos dada a essencialidade do bem ou serviço.

2.3. DO IMPASSE FRENTE A FACULDADE QUANTO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO ICMS

Diante a divergência doutrinária e jurisprudencial frente à redação da previsão constitucional que determina certa faculdade ao legislador estadual e distrital a adotar o regime da seletividade do ICMS frente a sua essencialidade, necessário se faz analisar todo histórico do Imposto em questão e necessário se faz a utilização de hermenêutica.

Conforme previsto no supratranscrito Artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal, segundo a hermenêutica interpretativa de Roque Carrazza, o legislado como “dever”, equivale a um peremptório de “deverá”. Desta feita, não se encontra o legislador diante uma faculdade, mas sim, uma norma de observância obrigatória.

Quando o texto constitucional cede à pessoa política um *poder* ela, na verdade, está lhe impondo um *dever*. A partir disso, o entendimento doutrinário dispõe que pessoas políticas têm *poder-dever*.

Portanto, diante tal interpretação, resta claro o dever do legislador instituir o princípio da seletividade no ICMS, tanto quanto no IPI. Assim, o ICMS deverá ser seletivo em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço.

Ainda que este Egrégio Tribunal não concorde com o determinado, ainda se há a necessidade de se observar a hermenêutica das Constituições de 1934 à atual em face da seletividade do ICMS.

As Constituições de 1934 e 1937 disciplinavam sobre o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) que incidia sobre operações de comerciantes e industrias. À

época, o IVC não variava em razão do produto tributado, não admitindo, assim, a seletividade.

Posteriormente, a Constituição de 1946, apesar de trazer disposição semelhante às anteriores, descontinuou a vedação de distinção em face do conceito do produto, dando margem para que o entendimento doutrinário à época admitisse ser possível distinguir o IVC com tal critério.

A diante, com a Constituição de 1967 extinguiu o IVC e instituiu o ICM, que trouxe consigo a uniformidade com uma alíquota única para todos os produtos. Porém, o parágrafo 6º, do Artigo 24, da Carta Magna à época, que previa sobre tal Imposto, estabelecia aos Estados a isenção de imposto aos bens considerados de primeira necessidade.

Tal disposição não é propriamente dita a seletividade em face da essencialidade do bem ou serviço, uma vez que a alíquota prevista é única, porém, a previsão à época traz consigo resguardar o mínimo da dignidade humana do contribuinte.

Por mais que, diante leitura ao pé da letra, é facultativo aos Estados-membros e Distrito Federal instituir o ICMS na forma seletiva em face a essencialidade do tributo, entende Hugo de Brito que:

Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.

Assim, poderá o ente, alternativamente, ou instituir o ICMS com alíquota única, observando o histórico do tributo, ou, instituí-lo em com alíquota variável, de forma seletiva. Porém, se esta última o fizer, é necessário graduá-lo com base na essencialidade do bem ou serviço tributado.

Veja, Excelências, no caso em questão o Estado, mesmo lhe facultando a Constituição Federal, adotou instituir a alíquota de ICMS de forma variável, necessário se faz, conforme entendido pela hermenêutica constitucional, graduar o imposto valendo-se da essencialidade do bem ou serviço em questão.

Ainda sob análise de mérito profundo, reitera-se que ao passo que a seletividade é facultativa, uma vez adotada, o critério de essencialidade será

obrigatório. Tais ferramentas com capacidade material de regulamentação estão intimamente interligadas, não restando dúvidas quanto à afirmativa de que a essencialidade não poderá ser relativizada, tendo em vista que dada a ocorrência deste fato, a seletividade, ainda que facultativa, não estará adequada aos preceitos constitucionais anteriormente expostos, tal como a consagração do princípio da capacidade contributiva.

A partir do momento em que o Recorrente deste Recurso Extraordinário adota alíquota básica de 18% para mercadorias em geral, 7% para mercadorias especialmente úteis (como eletrodomésticos e computadores) e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário (exceto itens de luxo, cuja alíquota é majorada para 22%). Demonstra a adoção de variação da alíquota do ICMS, devendo, assim, se valer do princípio da seletividade tributária.

2.3.1. DA ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA

Superado o entendimento de faculdade ou obrigatoriedade do princípio da seletividade ao ICMS e entendendo a necessidade do Estado, recorrente deste Recurso, quanto a necessidade de adotar tal princípio na exação em sua competência, passamos a tratar sobre a essencialidade do serviço em questão: o fornecimento de energia elétrica.

Conforme dito anteriormente, cumpre-se ressaltar que não cabe ao legislador definir o que é ou não essencial ou supérfluo para a sociedade, mas sim, observar o constitucionalmente prescrito quanto a manutenção e proteção do princípio da dignidade humana, conforme exposto por Rosane Danilevicz (apud):

Estabelecer o que é mais ou menos essencial não é uma tarefa muito fácil, porém é possível determinar um critério consubstanciado num mínimo de produtos, mercadorias e serviços que atendam o princípio da dignidade humana. Dessa perspectiva, evidencia-se a relação existente entre a essencialidade e o mínimo existencial, na medida em que os produtos, mercadorias e serviços essenciais são aqueles indispensáveis à vida. Portanto, a noção daquilo que é essencial insere-se na ideia de mínimo existencial e, por conseguinte, no contexto da dignidade humana, na medida em que tal princípio abarca o

direito de todos a um padrão de vida que assegure sua saúde, alimentação, trabalho, dentre outros direitos.

Assim, mercadorias como medicamentos, alimentos, instrumentos de educação, trabalho, peças básicas de vestuários, serviços de fornecimento de gás natural, energia elétrica e entre outros, devem estar contidos na faixa de bens e serviços essenciais ao cidadão para que sobreviva de forma digna, devendo ser tributado pelo Poder Público da forma mais branda possível em seu ordenamento jurídico, ou, pelo menos, em faixa de tributação inferior às de bens supérfluos.

Ora, Excelências, no caso em tela, o Estado, recorrente deste Recurso Extraordinário dispõe a alíquota para exação de ICMS frente ao fornecimento de energia elétrica de forma superior à majorada a bens luxuosos, que é de 22%! Para fornecimento de energia elétrica, a alíquota base para este serviço é de 25%.

É completamente desarrazoada tal exação. Conforme exposto, como o Recorrido deste recurso optou por variar a alíquota de ICMS em sua competência tributária, necessário se faz proteger a essencialidade da comercialização de energia elétrica.

Especialistas no assunto entendem justamente o disposto nesta peça processual. A instituição de alíquotas diferenciadas do ICMS é constitucionalmente possível, ocorre que tal instituto obriga ao legislador a dispô-las de maneiras dissemelhantes a fim de evitar, através de aferição por comparação, incidência de alíquota exorbitante para serviço essencial.

Neste caso, o legislador estadual fixar alíquota de ICMS sobre serviços de energia elétrica e telecomunicações, amplamente entendidos como essenciais, em 25%, não observa o princípio da seletividade e essencialidade, porque estipula alíquota menor à produtos considerados luxuosos (22%).

Também aduzem não entender majoração da energia elétrica e telecomunicação, em face da Lei 7.783/1990. E não obstante, também salienta o aqui defendido: uma vez que o Ente-federativo ou Distrito Federal optem pela seletividade do ICMS, deverá assim fazer respeitando a essencialidade do bem ou serviço.

Para a atualidade, a energia elétrica é doutrinariamente e jurisprudencialmente essencial. Veja, não é possível que o consumidor médio desse serviço conserve grande parte de seus mantimentos, ilumine seus lares na escuridão, tenha acesso à aparelhos eletrônicos, mantenha comércios abertos, preste serviços à população. A essencialidade da energia elétrica é INQUESTIONÁVEL.

Analogicamente dizendo, a essencialidade da energia elétrica ainda é demonstrada em Lei infraconstitucional que cuida sobre o direito de greve (Lei n.º 7.783/1990). Em seu Artigo 10, que considera serviços ou atividades essenciais, versa:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

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

Ora, Excelências, a majoração da alíquota de ICMS em serviço de fornecimento de energia elétrica viola diretamente preceito constitucional. Uma vez que a Recorrida adota o sistema de valoração da alíquota deste Imposto, beira o inconstitucional majorá-lo como se supérfluo fosse.

O que acontece no caso concreto é uma evidente e descabida inversão ao princípio da seletividade pela essencialidade. Além disso, um atentado à justiça tributária!

Ainda que o d. Ministros entendam que a comercialização de energia elétrica não incide em atividade extremamente essencial, com a devida alíquota zero, há de se admitir que é uma atividade especialmente útil, sendo submetida à alíquota de 7%.

Cabe aos Estados e Distrito Federal estabelecer alíquotas para valoração, em especial, do ICMS, porém, o texto constitucional não recepciona que uma atividade de tamanha importância ao cotidiano do cidadão como a energia elétrica seja submetido à tributação superior à alíquota geral, que no Estado Recorrido é de 18%.

A razão para tanto se dá pelo fato de que, caso assim fosse, deturpar-se-ia o princípio da seletividade tributária, tributando assim, serviço essencial como se supérfluo fosse.

2.4. DO DESCABIMENTO DA PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA DO ICMS FRENTE A EXTRAPOLAÇÃO DE 150 KWH À DOMICÍLIOS E 500 KWH À PRODUTORAS COOPERATIVAS RURAIS

Não há o que se dizer quanto a majoração da alíquota de ICMS em razão da extrapolação de limites impostos pelo Estado.

A fim de abrandar, o Estado recorrido determinou que os consumidores residenciais com consumo até 150 kWh e produtoras cooperativas rurais até 500 kWh, a alíquota é diminuída para 12%.

Ocorre, Excelências, que segundo documento expedido pelo Grupo de Dados Energéticos da Secretaria de Infraestrutura e Meio Ambiente do Estado de São Paulo, no ano de 2018, os lares da Baixada Santista, que compreende nove municípios, sendo estes: Cubatão, Santos, Guarujá, Praia Grande, São Vicente, Itanhaém, Bertioga, Peruíbe e Mongaguá, totalizando uma população de 1.798.230 (um milhão, setecentos e noventa e oito mil, duzentose trinta) habitantes, teve por consumo médio mensal de potência elétrica em 184 kWh.

Assim, em um mês, cada lar dos habitantes da Baixada Santistas consumiria 34kWh a mais do que os previstos no Estado para consumidores residenciais, demonstrando a completa desproporcionalidade da alíquota. O elevado consumo.

Porém, vale destacar que tal consumo não caracteriza elevado poder aquisitivo dos munícipes.

Quanto à produtora cooperativa rural, segundo dados obtidos através do Balanço Energético Nacional, conduzido pela Empresa de Pesquisa Energética, o setor rural corresponde a 4% do consumo de energia do Brasil em 2017.

Ora, Excelências, diante a demanda energética consumida pelo setor, beira o impossível que em um mês produtoras de cooperativa rural consumam apenas 200 kWh. Isso não se dá em razão da capacidade contributiva do consumidor, mas sim, em face da necessidade em produzir alimentos e incentivar o giro econômico estatal.

Também, quanto a cooperativas rurais, realizar exação tributária com elevada alíquota, de qualquer forma, oneraria também o consumidor.

Tal efeito se dá em face da substituição tributária. Este fenômeno, sucintamente, trata-se de um mecanismo admitido no ordenamento jurídico tributário nacional, cabido a impostos plurifásicos (que incidirão várias vezes na cadeia de circulação da mercadoria ou serviço – como no caso do ICMS), permitindo que sejam recolhidos de modo monofásico, ou seja, recolhe-se o tributo por uma das partes dessa rede e incumbindo a este a responsabilidade de repassar ao governo. Assim, em determinada etapa da cadeia, um dos contribuintes recolhe imposto devido por outro que participa do mesmo negócio jurídico.

É importante destacar, que a condição de substituto tributário ocorre antes mesmo da incidência do próprio fato gerador do tributo, e deste modo, quando ocorrer o fato gerador, o substituto já figura no polo passivo da obrigação tributária.

No ICMS, tal substituição se faz necessária para reduzir os riscos de sonegação, na medida em que a lei atribui a um dos contribuintes a responsabilidade de arrecadação de todas as etapas cadeia circulatória.

Deste modo, o primeiro contribuinte da operação é o substituto de todos os outros devedores da mesma cadeia circulatória, antecipando assim o pagamento para o fisco do tributo de todas as outras operações, até o consumidor final.

Tal efeito é chamado de substituição tributária progressiva para frente, prevista no art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988, bem como pelo art. 6º da Lei Kandir.

É necessário evidenciar, que no caso do ICMS incidente sobre a operação de energia elétrica, o substituto tributário (responsável) pela a arrecadação do imposto e pagar ao fisco são as concessionárias de energia elétrica. Deste modo, quando a concessionária for cobrar do contribuinte de fato, tem que evidenciar na fatura de forma clara, o valor correspondente do imposto arrecadado e todos os elementos que o compõem.

Veja, dispor de uma alíquota tão alta como a prevista pelo Estado recorrido encarece o valor do produto final, vez que a quantia final paga pelo consumidor seria, também, elevado.

Portanto, havendo o recolhimento em alíquota superior oneraria, principalmente, o consumidor final de bens e serviços oriundos de cooperativa rural, como por exemplo: alimentos, produto este de enorme essencialidade aos cidadãos. Sem alimentos, não é resguardado o princípio da dignidade humana.

Assim, o princípio da seletividade em face da essencialidade do produto é duplamente violado na cadeia de circulação do ICMS no consumo de energia elétrica.

Utilizar-se do princípio de uma suposta capacidade contributiva em face do princípio da seletividade do serviço por uma progressividade em face de capacidade contributiva do contribuinte que não é possível ser aferida!

Conforme supracitado, para serviços e bens de impostos indiretos, como o ICMS, não há como se aferir a capacidade contributiva do consumidor final. Tentar mensurar tal capacidade com base na quantidade de uso, seria uma presunção sem qualquer parâmetro.

A capacidade contributiva não é a avaliação adequada para mensurar a igualdade de tributo indireto em face o consumo. Para isso que o texto constitucional trouxe consigo o princípio da seletividade.

Em tributos como o ICMS, o que deve ser levado em conta não é a figura do seu contribuinte, mas sim, o qual essencial é o serviço ou bem que se tributa, pois é praticamente impossível para o Estado mensurar a capacidade contributiva de cada consumidor.

Adotar a progressividade da alíquota é dispor do mesmo serviço – no caso, a comercialização da energia elétrica – sofra diferentes formas de tributação.

Em outras palavras: da forma com a qual o Estado Recorrido tributa a energia elétrica, pouco importa o princípio da seletividade, mas sim, a capacidade contributiva do consumidor final que sequer é possível de mensurar com exatidão!

Com clareza, o doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo, expõe:

A Constituição facultou a instituição do ICMS ser seletivo ou não seletivo, sendo excluída, implicitamente, a possibilidade de progressividade. Porque a progressividade deste imposto faria com que uma mercadoria embora essencial, termine sendo tributada com alíquotas superiores à de mercadorias suntuosas e supérfluas apenas por haver

sido consumida em maior quantidade, implicando clara violação ao artigo 155, § 2º, III, de nossa Carta Magna.

Aquele que consome a energia elétrica com o superior à faixa prevista pelo Estado não necessariamente possui maior capacidade contributiva.

Não necessariamente um domicílio com seis pessoas e, conseqüentemente, consumirá quilowatt-hora (kWh) superior à faixa instituída pelo Estado em 150 kWh, tem maior capacidade contributiva que uma residência de apenas um único residente que consumirá menos quilowatt-hora que a faixa prevê.

Ou seja, da forma que tributa o Estado, é entendido que para a residência com seis pessoas, a energia elétrica é menos essencial. O que, com certeza, não pode ser adotado como verdade absoluta!

A substituição do princípio da seletividade pela capacidade contributiva, neste caso, é completamente descabida! É inconstitucional! É grave!

2.5. DO CABIMENTO DA APRECIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FRENTE À LEGISLAÇÃO ESTADUAL

Embora a atuação de legislar caiba ao Poder Legislativo, entende Roque Carrazza que o Poder Judiciário, mais especificamente o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, está apto para controlar o cumprimento do princípio da seletividade, vez que este é constitucionalmente garantido.

Cabe ao legislador tornar o imposto de ICMS seletivo à essencialidade ou não. Porém, tal expressão demonstra um conteúdo mínimo, permitindo que se afira, como no caso em questão, se foi observado ou não o respeito à previsão constitucional.

Como o Poder Legislativo do Estado tratou de forma mais onerosa bem de primeira necessidade do que bem suntuário, é evidente que cabe ao interessado pleitear seus direitos na Justiça para obter sua tutela judicial.

Assim, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Legislativo a investigar o alcance da expressão "essencialidade de mercadorias e serviços".

Excelências, não pleiteamos que o Judiciário legisle no lugar do Legislativo, massim, investiguem se os critérios por estes adotados são razoáveis e respeitam a Constituição Federal.

3. DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em suma, é notório que, embora a seletividade do ICMS seja uma faculdade do Estado-Recorrido, este o assim fazendo, é de sua OBRIGATORIEDADE majorar ou reduzir sua alíquota diante a essencialidade do bem ou serviço.

Quanto à incidência do ICMS ao fornecimento de energia elétrica, demonstrada sua clara essencialidade à dignidade humana dos cidadãos, é completamente descabida a exação deste Imposto com alíquota superior a bens considerados luxuosos.

O desrespeito à Constituição Federal de 1988 é tamanho que, nos moldes da exação tributária do Estado-Recorrido, bens como cigarros e bebidas alcoólicas, terão sua alíquota de ICMS inferior à de energia elétrica.

Como pleiteado, é descabida majoração do ICMS quanto à comercialização de energia elétrica, devendo esta ser, no máximo, com alíquota inferior à geral de 18% do Estado-Recorrido. O que ocorre até o presente momento é um desrespeito ao princípio da seletividade e assim, tributa um serviço completamente essencial como se supérfluo fosse.

Com todo respeito, cabe ao Guardião da Constituição Federal vigente – Supremo Tribunal Federal – rever a inconstitucionalidade da Lei Estadual em questão deste Recurso Extraordinário.

Diante disso, sempre com o mais verdadeiro respeito ao Vosso elevado conhecimento, espera e requer que o Recurso Extraordinário seja provido, para o fim de, reformando o acórdão recorrido, acolha o pedido inicial principal, garantindo-lhe a incidência da alíquota-zero ou, subsidiariamente que ao menos determine a incidência da alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis, inclusive, de reforma da decisão após o suprimento das omissões apontadas, com

todas as consequências que disso decorre, sobretudo inversão do ônus de sucumbência.

Termos em que Pede deferimento.

Cidade, data.

Nome e assinatura dos advogados(OAB/Conselho Seccional)

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.**

BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.**

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.**BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa Brasil.**

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa Brasil.** BRASIL. Lei Kandir nº 87/1996, **Diário Oficial da União.** Brasília, 13 set. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 634457. 05/08/2014. **DJe.**

BRASKEN. **Bluevison.** [S.l.].Brasken, 2018. Disponível em: <https://bluevisionbraskem.com/inteligencia/agronegocio-tanto-produz-quanto-consome-energia-entenda/>. Acesso em: 30 ago. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.CF 88

COOPERLUZ. **Cooperluz.** [S.l.]. Cooperluz, 2021. Disponível em: <https://www.cooperluz.com.br/tabela-de-consumo>. Acesso em: 29 ago. 2021.

COSTA, R. H. Curso de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

GUIMARÃES, Bruno A. François. A SELETIVIDADE DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E SUA REPETIÇÃO DE INDÉBITO. **Revista Direito Tributário Anual**, Brasil: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1 jan. 2021. Anual.Disponível em:<https://ibdt.org.br/RDTA/wpcontent/uploads/2017/06/Bruno-A.-Fran%C3%A7ois-Guimaraes.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2021.

MAZZA, A. Manual de Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

PAULSEN, L. Curso de Direito Tributário Completo. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

SÃO PAULO, Grupo de Dados Energéticos da Secretaria de Infraestrutura e Meio Ambiente do Estado de São. Dados Energéticos: Região Administrativa Santos (2018). In: Governo do Estado de São Paulo. **Infraestrutura e Meio Ambiente SP**. [S.l.]. 31 dez. 2018. Disponível em:

http://dadosenergeticos.energia.sp.gov.br/PortalCEv2/Municipios/Eletricidade/Detalhes_RA_Eleto.asp?ano=2018&ra=11&nome=SANTOS. Acesso em: 12 set. 2021.

SCHOUER, L. E. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

SILVA, Andreza Rodrigues da; RAMOS, Marcio Perez. LEI KANDIR: AVALIAÇÃO DOS EFEITOS PARA OS ESTADOS E EMPRESAS . **XI Encontro Internacional de Produção Científica**, [s. l.], 2019. Disponível em:

<http://rdu.unicesumar.edu.br/bitstream/123456789/3750/1/Andreza%20Rodrigues%20da%20Silva.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2021.

TORRES, Heleno T. Substituição Tributária – Regime Constitucional, Classificação e Relações Jurídicas (Materiais e Processuais). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, 2001.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 505
CONTRIBUINTE

Aline Akemi Soares Kavashita
Beatriz Lopes Marin
Emily Alves de Lima
Everton José Pereira
Lucas Roberto Trilha
Mateus Ikeda Mazaro
Matheus Tomé da Silva
Raphaela Bernardes Seixas

**EXCELENTÍSSIMOS(AS) SENHORES(AS) MINISTROS(AS) DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Recurso Extraordinário n°.

Recorrente: Souto Borges Ltda.

Recorrido: Fazenda Pública Estadual.

SOUTO BORGES LTDA ("Recorrente"), devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seu advogado abaixo assinado, na qualidade de contribuinte, nos autos do Recurso Extraordinário movido em face do **ESTADO** ("Recorrido"), apresentar os presentes **MEMORIAIS**, conforme as razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

1. DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário ("RE") interposto pela ora Recorrente para que se jareconhecida a inconstitucionalidade da fixação de alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") sobre a comercialização de energia elétrica, uma vez que não se observou o princípio da seletividade, deixando de se verificar a essencialidade ao aplicar as mencionadas alíquotas, nos termos do art. 155, §2º, III, da Constituição Federal de 1988 ("CF/88")¹.

Pois bem, foram estabelecidas pela legislação estadual as seguintes alíquotas de ICMS:

(i) 0% (alíquota zero) para mercadorias essenciais (alimentos, vestuários e medicamentos);

¹ 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;

(ii) 7% (sete por cento) para mercadorias especialmente úteis (eletrodomésticos e computadores);

(iii) 12% (doze por cento) para energia elétrica consumida por consumidores residenciais de até 150 Kwh e produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh;

(iv) 18% (dezoito por cento) para mercadorias em geral (como alguns carros, bicicletas e etc.);

(v) 22% (vinte e dois por cento) para mercadorias luxuosas (como joias) e

(vi) 25% (vinte e cinco por cento) para energia elétrica e serviços de comunicação. Ora, as operações com energia elétrica estão submetidas à maior alíquota de ICMS fixada pela legislação do ESTADO, **o que significa dizer que, para o Recorrido, mercadorias luxuosas são mais essenciais do que a energia elétrica.**

Portanto, verifica-se no caso que a lei estadual adotou a seletividade ao fixar alíquotas distintas para o ICMS, mas não observou o critério da essencialidade ao fazê-lo, incorrendo em grave lesão ao art. 155, §2º, III da CF/88. Assim, requer-se o provimento integral deste Recurso Extraordinário para que a alíquota de ICMS incidente na comercialização de energia elétrica fixada pelo ESTADO seja declarada inconstitucional, com base em quatro argumentos centrais, quais sejam: (i) a obrigatoriedade da utilização do critério da essencialidade na seletividade das alíquotas do ICMS pelo Estado; (ii) a inconstitucionalidade e ineficiência da utilização do princípio da capacidade contributiva como norteador da essencialidade das alíquotas; (iii) a possibilidade de intervenção do Poder Judiciário no controle do exercício do poder de tributar pelo Estado, mesmo diante de finalidades extrafiscais; e (iv) a observância obrigatória e lógico do critério da essencialidade para a função extrafiscal. Vejamos.

2. DO DIREITO

2.1. DO EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR DENTRO DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS

O primeiro argumento que demonstra a inconstitucionalidade da alíquota fixada para a comercialização de energia no Estado diz respeito aos limites constitucionais impostos pela CF/88 ao exercício da competência tributária pelos

entes federados. De pronto, cabe ressaltar que o poder de tributar deve ser exercido dentro dos limites estabelecidos pela CF/88². O Sistema Tributário Nacional, ao contrário de outros sistemas tributários, tem como característica principal a sua constitucionalidade. Isso significa dizer que a CF/88 não se limitou a distribuir as materialidades econômicas entre os entes federados por meio de regras de competência, mas estabeleceu ela própria os limites para o exercício dessa competência por meio de regras limitadoras do poder de tributar. Tais regras são conhecidas como "*Estatuto do Contribuinte*", conforme demonstra a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ("STF") sobre o tema³, e configuram verdadeiro direito público subjetivo dos contribuintes, sendo oponíveis ao Estado enquanto poder tributante. É importante frisar, ainda, que tais limitações devem ser vistas como instrumentos definidores da competência, na medida em que demarcam seu campo de abrangência e o modo como ela pode ser exercida, e não propriamente como obstáculos desta, já que, além dos limites fixados, a competência não é vedada, ela simplesmente não existe⁴. Nesse contexto, no art. 155, inciso II da CF/88 foi outorgada aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição do ICMS, que deve ser exercida dentro dos limites impostos pelo legislador constituinte, estabelecidos no §2º do mesmo dispositivo. Assim, conclui-se que o legislador constitucional cria verdadeira limitação ao exercício do poder de tributar por parte do Estado ao determinar, no inciso III, que a seletividade deverá ser exercida **em função da essencialidade**. Isto significa dizer que o Estado **deve** observar o critério da essencialidade ao fixar alíquotas de ICMS seletivas, caso contrário, estará atuando fora de sua competência, em patente inconstitucionalidade.

² COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional* 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 74.

³ Nesse sentido: A GARANTIA CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE. - O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV). (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2551, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003).

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 107.

Pois bem, ao tributar a energia elétrica em patamar superior a produtos supérfluos, ou seja, não-essenciais, como itens de luxo, a legislação estadual **estabeleceu a seletividade das alíquotas de ICMS adotando critério distinto do que o determinado pela CF/88, uma vez que não foi observado no caso o critério da essencialidade**, restando evidente, no caso, que o Estado excedeu sua competência constitucional. Essa, de fato, não é uma postura isolada do Estado Recorrido, conforme quadro elaborado pela Recorrente:

UF	ALÍQUOTA GERAL	ALÍQUOTA ENERGIA ELÉTRICA	FECOP	BASE LEGAL
AC	17%	0% (consumo até 100 kWh) 16% (consumo de 100 kWh até 140 kWh) 25% (consumo acima de 140 kWh)	N/A	Artigo 17, inciso V do RICMS/AC
DF	18%	12% (consumo até 200 kWh) 21% (classe residencial de 301 a 500 kWh mensais, e classes industrial e comercial, acima de 1.000 kWh mensais) 25% (classe residencial acima de 500 kWh)	N/A	Artigo 46, inciso II do RICMS/DF
ES	17%	12% (classe residencial até 50 kWh e rural) 25% (demais operações)	N/A	Artigo 71, incisos II e III do RICMS/ES
MT	17%	12% (classe residencial até 150 kWh e rural até 1000 kWh) 17% (classe residencial de 150 kWh até 250 kWh) 25% (classe residencial de 250 kWh até 500 kWh) 27% (classe residencial acima de 500 kWh e demais classes)	N/A	Artigo 95, inciso V do RICMS/MT
PR	18%	25% (classe rural) 29% (demais operação)	N/A	Artigo 17 do RICMS/PR
RJ	20%	12% (classe rural) 18% (consumo até 300 kWh) 27% (consumo de 300 kWh até 450 kWh) 28% (consumo acima de 450 kWh)	2% (consumo até 300 kWh e classe rural) 4% (demais operações)	Artigo 14 da Lei n° 2.657/96
SC	17%	12% (classe residencial até 150 kWh e rural até 500 kWh) 25% (demais operações)	N/A	Artigo 26 do RICMS/SC
SP	18%	12% (classe residencial até 200 kWh e rural) 25% (classe residencial acima de 200 kWh)	N/A	Artigo 52, inciso V do RICMS/SP

O exame da tributação da energia elétrica pelos Estados da Federação demonstra uma tendência de inobservância da seletividade em razão da essencialidade, em flagrante afronta à Constituição, que deve ser coibida por esta E. Corte. A questão objeto de exame por este E. Tribunal no presente recurso é se o Estado possui competência para estabelecer critério distinto ao da essencialidade ao fixar alíquotas seletivas para o ICMS, tributado de forma comparativamente mais gravosa bem considerado essencial. Entendemos que não.

2.2 DA OBRIGATORIEDADE DA UTILIZAÇÃO DO CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE NA FIXAÇÃO DE ALIQUOTAS SELETIVAS PARA O ICMS

O segundo argumento pelo qual o presente Recurso Extraordinário deve ser provido em sua integralidade diz respeito à obrigatoriedade da observância da seletividade em função da essencialidade para fins de fixação da alíquota de ICMS. Nesse sentido, é de se notar que grandeparte da discussão dos autos acontece em razão da redação dada ao art. 155, §2º, III da CF/88, que estabelece que o ICMS *"poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"*. De fato, a partir da Constituição de 1988, a previsão da seletividade em função da essencialidade foi estendida do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") também para o ICMS. Assim, de um lado, o art. 153, § 3º da CF/88 determina que o IPI *"será seletivo, em função da essencialidade do produto"*. enquanto o art. 155, § 2º da CF/88 estabelece que o ICMS *"poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"*. A utilização desses dois termos distintos, contudo, não gera consequências diferentes para o Poder Legislativo e o Poder Executivo com relação à definição das alíquotas de ambos os tributos uma vez que se trata, nos dois casos, de uma **determinação constitucional**.

Embora o sentido preliminar do texto de ambos os dispositivos legais indique graus diferentes de comando, um dever e uma opção, a redação relativa ao ICMS deve ser tida como um poder-dever. Tal conclusão decorre do fato de que a interpretação em sentido diverso, enquanto uma faculdade de adoção da seletividade, esvaziaria o comando constitucional. Como mencionado por CARRAZZA, *"este singelo 'poderá' equivale a um peremptório 'deverá'. Não se está aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória"*⁵. De modo semelhante, ÁVILA aponta que a Constituição não dá *conselho* sobre a conduta futura do legislador; a Constituição, ao contrário, *ordena* que o legislador adote uma medida e promova um ideal. O que importa não é a forma sintática empregada pelo dispositivo, se indicativa ou

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 507.

imperativa, mas a função exercida pelo enunciado nele contido⁶. Assim, ao estabelecer que o ICMS poderá ser seletivo, a Constituição usa o referido enunciado normativo com *função prescritiva*, com a finalidade de dirigir a conduta do legislador no que diz respeito à determinação das alíquotas de ICMS. Não há aqui, portanto, uma mera recomendação aos Estados, até porque, quando a CF/88 atribui a uma pessoa política um poder, na realidade, está impondo-lhe um dever. Isso significa dizer que não se trata de mera faculdade do legislador adotar as características fixadas pelo constituinte, mas de norma cogente, de observância obrigatória.

No entanto, convém ressaltar que ainda que se considere que a adoção da seletividade para o ICMS é uma faculdade do legislador estadual, o que se admite apenas em caráter argumentativo, uma vez determinada a aplicação de alíquotas diferenciadas, os Estados devem *obrigatoriamente* observar o critério da essencialidade previsto pelo legislador constitucional. Seletividade, no sentido da norma constitucional, impõe a ideia de seleção, diferenciação, o que significa dizer que a adoção da seletividade pelo Estado implica tratamento tributário distinto entre produtos, mercadorias e serviços, enquanto o termo essencial é um adjetivo vinculado “[à]quilo que constitui o mais básico, ou o mais importante em algo”, “[à]quilo que é necessário, indispensável”⁷. Em outras palavras, a seletividade **em função da essencialidade** exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre bens na razão direta de sua superficialidade e na razão inversa de sua necessidade. Como bem explica MACHADO SEGUNDO, a CF/88 **não** definiu que o ICMS poderá ser seletivo e que a seletividade poderá ser de acordo com a essencialidade, até porque, se assim fosse, estaríamos diante de norma inútil, inteiramente desnecessária, visto que, em tese, todo imposto pode, em princípio, ser seletivo, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado⁸. Portanto, caso se considere que a adoção da seletividade é opcional, há de se entender que o legislador constituinte faculta aos Estados duas opções: **(i)** ou a criação de um imposto com

⁶ ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda – estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 67.

⁷ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 826

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 62, p. 71

alíquotas idênticas para todas as mercadorias (ii) ou a criação de um imposto seletivo (com alíquotas diferenciadas) em função da essencialidade. Não há uma terceira opção. Ou seja, não se pode adotar a seletividade do ICMS com a fixação de outro critério que não aquele relativo à essencialidade das mercadorias.

Assim, os produtos e serviços de natureza essencial devem ter suas alíquotas mitigadas em comparação a outros produtos e serviços não essenciais, de modo que quanto maior seja a essencialidade do produto, menor seja a alíquota aplicável⁹. Como destaca CARRAZZA, **a seletividade deve levar em conta a finalidade da mercadoria ou do serviço, não a sua destinação ou origem**; daí porque também é irrelevante a fase do ciclo de produção ou as condições econômicas de quem adquire a mercadoria ou frui do serviço¹⁰. No mesmo sentido, BALEEIRO afirmava que a essencialidade "*refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente (...)*"¹¹. Ainda, SCHOUERI destaca que a essencialidade deve observar duas perspectivas, a individual dos contribuintes e as necessidades coletivas¹². Assim, do ponto de vista das necessidades coletivas, essenciais serão os bens que se aproximem da concretização dos objetivos e valores constitucionais.

Veja-se que embora se possam ter dúvidas com relação ao grau de essencialidade de um bem em comparação com outro, há situações inequívocas de diferença de essencialidade entre determinadas mercadorias. Esse é exatamente o caso aqui em discussão. Não há nenhuma dúvida sobre a essencialidade da energia elétrica frente a maior parte das outras mercadorias tributadas, tanto do ponto de vista individual como coletivo. Do ponto de vista individual, a energia elétrica é essencial para a manutenção de um mínimo existencial, estando diretamente vinculada às necessidades básicas de alimentação, moradia, comunicação e até de trabalho. Do ponto de vista coletivo, a energia elétrica é vital para a manutenção dos

⁹ ALHO NETO, João de Souza. "Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica", *Direito Tributário Atual*, vol. 39, São Paulo: IBDT, 2018, p. 201-225 (202).

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 508-509.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 347.

¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

serviços estatais mais básicos, como a saúde e o transporte, além da sua imprescindibilidade para toda a cadeia produtiva do país. Em suma, não há desenvolvimento nacional sem energia. Neste panorama éforçoso reconhecer que a energia elétrica é uma mercadoria absolutamente essencial para a sobrevivência e para o desenvolvimento socioeconômico, utilizada todos os cidadãos, independentemente da classe econômica-social. Inclusive, a tabela abaixo expõe o estudo publicado pela EPE – Empresa de Pesquisa Energética¹³, que revela que o consumo de energiaelétrica vem aumentando gradativamente ao longo dos anos:

CONSUMO (GWh)	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
BRASIL	331.865	345.336	356.129	377.030	388.472	384.306	415.668	433.016	448.126
RESIDENCIAL	78.470	82.644	85.784	89.885	94.746	100.776	107.215	111.971	117.646
INDUSTRIAL	156.321	159.662	163.180	174.369	175.834	161.799	179.478	183.576	183.425
COMERCIAL	49.686	53.035	55.369	58.647	61.813	65.255	69.170	73.482	79.226
OUTROS	47.389	49.995	51.796	54.129	56.079	56.477	59.805	63.988	67.829
.....									
CONSUMO (GWh)	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019*		
BRASIL	463.142	474.823	465.987	462.069	467.475	475.237	482.083		
RESIDENCIAL	124.908	132.302	131.190	132.872	134.368	137.615	141.930		
INDUSTRIAL	184.685	179.106	169.563	165.603	167.711	170.041	167.404		
COMERCIAL	83.704	89.840	90.768	87.873	88.292	88.631	92.173		
OUTROS	69.846	73.575	74.467	75.721	77.103	78.950	80.577		

Ora, é evidente que o aumento do consumo se deu em razão da essencialidade da energiaelétrica como **fonte** de desenvolvimento, inovação e aprimoramento de tecnologias e serviços em toda sociedade, desde a utilização residencial até a sua exploração econômica, como atividade meio, conforme demonstrado anteriormente. Não obstante, a essencialidade daenergia elétrica é reconhecida pelo próprio ordenamento jurídico nacional. Com efeito, a Lei n°7.783/1989, que dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais e regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade e reconhece expressamente a essencialidade da energia elétrica em seu art. 10. Tais considerações são fundamentais porque revelam que a essencialidade da energia elétrica se vincula à própria natureza dessa mercadoria e não aos seus destinatários. Essa, aliás, é a orientação do Supremo Tribunal Federal ao interpretar a seletividade em razão da essencialidade:

¹³ ENERGÉTICA, Empresa de Pesquisa. *Consumo Anual de Energia Elétrica*. 2019. Disponível em: <<https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/Consumo-Anual-de-Energia-Eletrica-por-classe-nacional>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DA TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

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

*(...) Desse modo, ainda que não fosse possível trazer à colação a incidência da Súmula 280/STF e ter-se em conta o que **decidido no RE (AgR) 607.253, Rel. Min. Rosa Weber, no qual se pôs em destaque fato de a alíquota do ICMS para prestação dos serviços ora mencionados não poder ser equiparada, por conta da essencialidade, à adotada nas operações com refrigerantes, cigarro, charuto e similares, sendo o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicação aspectos essenciais à dignidade humana, a seletividade constitui medida obrigatória. Assim, a alíquota de 25% em tais serviços é desarrazoada quando comparada, por exemplo, àquelas incidentes nos serviços de transporte e de distribuição e comercialização de alimentos (12%).***

De outra parte, não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, conforme a capacidade tributária do contribuinte, o posicionamento ora defendido visa proteger o princípio constitucional da seletividade, evitando, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.

O agravante alega não ter havido a declaração de inconstitucionalidade da Lei Estadual 2.657/96 pelo Tribunal de origem, o que, em tese, atrairia a declaração de nulidade do acórdão recorrido em face do disposto no art. 97 da Constituição Federal.

Anoto que, em consulta ao sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, verificou-se que aquela Corte Estadual, por meio de seu Órgão Especial, ao apreciar a Arguição de Inconstitucionalidade 2008.017.00021, Rel. Des. José Mota Filho, declarou a inconstitucionalidade do art. 14, VI, b, da referida lei, o qual possui a mesma redação do já julgado inconstitucional art. 14, VI, item 2, do Decreto Estadual 27.427/00. Isso posto, nego provimento ao agravo regimental.” (Ag. Reg. no RE 702.285/RJ, STF, Segunda Turma, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, j. 22.04.2014)

Portanto, tendo em vista a essencialidade da energia elétrica, é patente a inconstitucionalidade da fixação da alíquota majorada para operações de comercialização de energia elétrica no Estado, exatamente porque, ainda que se considere que a adoção de alíquotas seletivas é uma faculdade do legislador, o que

se admite em caráter argumentativo, não é possível afastar a utilização obrigatória do critério da essencialidade na fixação de tais alíquotas.

2.2. DA FORMA DE APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

O terceiro argumento que demonstra a inconstitucionalidade da alíquota estabelecida pelo ESTADO trata da escolha feita pelo legislador constitucional em utilizar o critério da essencialidade, e não o da capacidade contributiva, como forma de preservar o mínimo existencial dos cidadãos nos tributos incidentes sobre o consumo. O princípio da capacidade contributiva ingressou no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição de 1946. Seu art. 202 dispunha: "*Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*". Esse princípio foi excluído dos textos de 1967/69 e novamente inscrito na CF/88, especificamente no § 1º do seu art. 145:

"Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

Portanto, conforme a determinação constitucional, os tributos devem, **sempre que possível**, respeitar capacidade econômica de cada contribuinte. Segundo a argumentação adotada pelo Estado, haveria uma presunção de maior capacidade contributiva dos consumidores conforme fosse maior o consumo de energia elétrica e, essa diferenciação, explicaria a fixação de alíquotas distintas de ICMS conforme a quantidade de energia elétrica consumida. Entretanto, tal argumento não deve prosperar. Isto porque o Estado desconsidera que a capacidade contributiva, nos tributos sobre o consumo, como é o caso do ICMS, não tem como ser aferida casuisticamente, de acordo com as condições econômicas daquele que, no final da cadeia, suporta o ônus econômico do tributo (no caso, o consumidor). Nos tributos

indiretos, ao contrário do que ocorre na tributação direta, a capacidade contributiva precisa ser considerada de forma global, levando em consideração a necessidade de diminuição da carga tributária dos produtos mais essenciais comparativamente aqueles menos essenciais. É exatamente por isso que nesse tipo de tributo o critério da essencialidade é a forma escolhida pelo legislador constituinte para a diferenciação da carga tributária. Na impossibilidade de determinar a capacidade econômica concreta de cada um dos consumidores no ato da compra do bem, opta-se pela consideração da sua capacidade contributiva genérica, de acordo com a essencialidade dos bens. Nesse sentido, SCHOUERI destaca que a seletividade em função da essencialidade é uma forma de compensar o efeito regressivo decorrente da tributação sobre o consumo no país. Por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar este efeito: a seletividade deve assegurar que os bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores posses. Conclui o autor: produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir¹⁴.

Equivoca-se o ESTADO ao considerar que a quantidade de energia elétrica consumida revelaria a existência de maior ou menor capacidade contributiva, como se houvesse uma relação proporcional entre o maior consumo de energia e a maior capacidade econômica por parte do consumidor. Para afastar essa conclusão, a Recorrente traz um simples e palpável exemplo, utilizando-se do Município de São Paulo. De acordo com uma pesquisa da Rede Nossa São Paulo, em 2017, a remuneração média salarial de pessoas com emprego formal em São Paulo varia de R\$ 10.079,98 no bairro do Campo Belo, Zona Sul da cidade, a R\$ 1.287,32 em Engenheiro Marsilac, no extremo Sul da capital. Ou seja, o salário do primeiro bairro é quase oito vezes maior que o do segundo¹⁵. Diante disso, imaginemos que uma família composta por 6 (seis) pessoas, residentes em Engenheiro Marsilac, consome 170kW/h de energia elétrica mensalmente e, portanto, seria tributada à

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 428.

¹⁵ PAULO, Rede Nossa São. *Diferença Salarial em São Paulo*. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/media-de-salario-em-sp-vai-de-r-12-mil-em-marsilac-a-r-10-mil-no-campo-belo.ghtml>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Por outro lado, um médico residente em Campo Belo, zona sul do Município de São Paulo, consome 146kw/h mensais de energia elétrica, sendo tributado à alíquota de 12%, com base na legislação de ICMS do Recorrido. Nesse simples exemplo, fica claro que **o consumo não revela a capacidade contributiva do adquirente dessa mercadoria**. A dificuldade de apurar tais capacidades, inclusive, é a razão pela qual a CF/88 instituiu a **essencialidade do produto como critério de adoção para a seletividade do ICMS**. Mas, vamos além.

O Laboratório de Eficiência Energética em Edificações divulgou, em 2021, que o consumo médio de energia elétrica nas residências brasileiras foi de 152,2 kWh/mês, mas há grande variação no país. A região Sul, por exemplo, apresentou o maior consumo residencial entre as regiões geográficas brasileiras atingindo o valor de 273,1 kWh/mês no verão e 261,3 kWh/mês no inverno. Com relação ao tipo de consumo, o chuveiro foi responsável por 37% do consumo total no verão e 45% no inverno no sul e sudeste.¹⁶ Com efeito, observa-se pelo referido estudo que a maioria das regiões brasileiras apresenta consumo residencial de energia **maior** que 150kWh/mês, limite instituído pelo Recorrido para a aplicação da alíquota 12% em detrimento da alíquota de 25%. Ou seja, o limite estabelecido pela legislação do Recorrido não se apresenta como um meio de justiça fiscal e tampouco como indício de capacidade contributiva dos adquirentes de energia. Interpretação diversa deste raciocínio, com base nos dados acima trazidos pela Recorrente, nos levaria a concluir que todos os cidadãos, de todas as regiões do Brasil, apresentariam a mesma capacidade contributiva o que, incontrovertidamente, não é verdadeiro. A questão é que a simples análise de um dado (o consumo de energia) sem a consideração de outros tantos dados relevantes (o salário, o número de dependentes, o tipo de residência, e assim sucessivamente) é incapaz de demonstrar a verdadeira capacidade econômica desses consumidores, sendo, exatamente por essa razão, um critério incapaz de promover o princípio da capacidade contributiva em termos de justiça fiscal.

¹⁶ FEDRIGO, Natália Sens e outros. *Usos Finais de Energia Elétrica no Setor Residencial Brasileiro*. 2021. Disponível em: <<https://labeee.ufsc.br/node/480#:~:text=Observou%2Dse%20que%20o%20consumo,3%20kWh%2Fm%C3%AAs%20no%20inverno>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

Continuamente, de modo geral, a demanda por energia elétrica é derivada. Isso significa que o consumidor não demanda a energia elétrica em si, mas sim os serviços que a eletricidade é capaz de lhe prover (como iluminação, refrigeração, aquecimento de água etc.). Como esses serviços são providos por equipamentos que fazem parte do portfólio de bens de consumo da família, a eventual substituição de tais equipamentos se dá de maneira gradual e conforme a possibilidade de pagamento da família. Assim, caso o consumidor enfrente um aumento do preço de energia elétrica (sem um respectivo aumento em sua renda), esse terá um espaço limitado para reduzir seu consumo de eletricidade no curto prazo sem incorrer em perdas significativas de bem-estar. Desta forma, no curto prazo, a demanda por eletricidade do consumidor residencial se mostra, em geral, inelástica às variações de preço¹⁷. Ou seja: o consumidor paga o valor desproporcionalmente cobrado, ainda que tenha que renunciar a outros bens familiares, pois a demanda por tal mercadoria é necessária, diária e intrínseca às suas atividades básicas, como alimentação e banho. Logo, na impossibilidade de se distinguir de forma individual os consumidores e suas respectivas capacidades contributivas, a tributação deve ser mais elevada para os bens considerados como não essenciais, ou seja, bens cujo consumo tenha a capacidade de, de fato, demonstrar a existência de uma manifestação de riqueza. Ou seja, bens que, **de fato**, possam vir a demonstrar elevado poder econômico, como aqueles considerados supérfluos¹⁸.

¹⁷ ENERGIA, FGV. *O Potencial De Resposta Do Consumidor Residencial Às Variações De Preço Da Eletricidade*: Boletim Energético. 2016. FGV Energia. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/20116/62487-132260-1-PB.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13 jul. 2021.

¹⁸ SAMPAIO, Nycole Salles. "Princípio da Seletividade e sua Aplicação na Tributação do ICMS/PA Sobre a Energia Elétrica", *Revista de Direito Tributário Anual*, vol. 41, São Paulo, IBDT, 2019, p. 339-358.

É esse exatamente o problema do presente feito: o Recorrido não se utilizou da essencialidade na adoção de alíquotas para o ICMS e, ainda, inverteu totalmente esse critério. A energia elétrica é tributada, no ESTADO, como um produto MENOS essencial do que joias. Repita-se: embora possa haver situações de difícil comparação entre a essencialidade de alguns produtos, não é esse o caso. Não há qualquer dúvida, ou ao menos não deveria haver, de que energia elétrica é mais essencial que uma joia e que, diante da exigência de consideração da essencialidade dos produtos para a fixação da sua alíquota de ICMS, esses bens devem ser tratados tributariamente de forma diferente.

Com a devida vênia ao posicionamento do Recorrido, não se pode admitir que se trate bem essencial como supérfluo, criando dificuldades de acesso a uma mercadoria tão essencial e intrínseca à nossa sobrevivência atualmente. Nesse sentido, observa-se que o país já apresenta falhas na promoção desse direito básico, pois em dados compartilhados pela própria Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), atualmente, 2,5 (dois milhões e meio) de domicílios brasileiros – cerca de 11 (onze) milhões de habitantes - não têm acesso à energia elétrica¹⁹, o que, não coincidentemente, ocorre nas regiões mais pobres do país, revelando que a ausência desse produto é uma das causas de difíceis condições de subsistência. Assim, resta evidente que a energia elétrica não deve ser tributada com base no princípio da capacidade contributiva do seu consumidor, visto que é impossível se dimensionar esta pelo consumo, mas sim, nos termos do disposto no art. 155, §2º, III da CF/88, **pela essencialidade**. Destaca-se, nesse contexto, o posicionamento desta Corte:

*“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a **possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas**, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a **observância***

¹⁹ ANEEL. *Prazos para Universalização de Energia Elétrica*. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao-2/-/asset_publisher/zXQREz8EVIZ6/content/aneel-divulga-prazos-para-universalizacao-da-energia-eletrica/656877?inheritRedirect=false>. Acesso em 6 de julho de 2021.

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. II – **No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos.** III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento." (RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014)

Demonstrada a inconstitucionalidade e a ineficácia da adoção da capacidade contributiva e frisada a obrigatoriedade da consideração do critério da essencialidade da energia elétrica para a fixação das alíquotas de ICMS, é preciso ainda enfrentar a argumentação de que o controle da matéria de direito do presente caso não deveria ser realizado pelo Poder Judiciário. É o que se passa a fazer.

2.3. DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NA ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS ALÍQUOTAS

O quarto argumento pelo qual o presente Recurso deve ser provido integralmente diz respeito à função do STF enquanto guardião da Constituição e sua competência para julgar matéria constitucional. Neste ponto é preciso enfrentar a suposta impossibilidade de que esta Corte controle a fixação de alíquotas pelos Estados, tal qual arguido pelo Recorrido. O princípio da separação dos poderes é uma divisão orgânico-funcional das estruturas das atividades do Estado, associada intimamente à compreensão de *rule of law*, ou seja, do Estado de Direito. Ele foi incorporado pela primeira Constituição brasileira e foi adotado em todas as subsequentes, com exceção à Constituição de 1937. Na CF/88, possui previsão no art. 2º, disponibilizada da seguinte forma: "*são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário*".

Tal como enunciado por AYRES BRITTO, o Poder Judiciário é o terceiro poder da ordem do art. 2º da CF/88 por uma ordem lógica e cronológica, pois é o poder que possui a finalidade de dar a última palavra diante dos impasses mais graves e dos conflitos que não conseguem sua resolução de modo pacífico. Segundo o Ministro, não se pode impedir o Judiciário de falar por último²⁰. É exatamente essa a questão de direito a ser enfrentada nesse ponto. Não se nega, de nenhum modo, a liberdade dos Estados no exercício do seu poder de tributar. O que se nega é que essa liberdade possa ser exercida em desconsideração com os limites fixados constitucionalmente relativos ao exercício do poder de tributar. Tal qual já mencionado, o exercício desse poder só existe nos estreitos limites fixados pela Constituição. É imperiosa, portanto, a observância dos ditames constitucionais, não podendo se permitir que o exercício do poder de tributar exacerbe os direitos fundamentais dos contribuintes. A fixação de alíquotas deve, por conseguinte, respeitar aquilo que foi prescrito pela Constituição, relativamente às limitações constitucionais ao poder de tributar. Para o caso aqui debatido, isso significa dizer que o ESTADO *não é livre* para adotar alíquotas diferenciadas baseado em qualquer outro critério que não o da essencialidade das mercadorias. Permitir esse tipo de atuação, deixando-a fora do controle por parte do Poder Judiciário, significaria dizer que o Poder Legislativo Estadual está acima da própria Constituição.

Ora, no caso em tela, os critérios e parâmetros estabelecidos pela CF/88 **não** foram observados pelo Recorrido, que optou por fixar suas alíquotas visando apenas a ampliação das suas receitas. Portanto, o Poder Judiciário, uma vez provocado, tem o poder-dever de verificar se uma mercadoria é essencial ou supérflua comparativamente as demais submetidas a mesma alíquota, determinando se a operação jurídica praticada deve ou não ser onerada de maneira menos gravosa por meio de ICMS. Veja-se, não se pretende que o Supremo Tribunal Federal fixe a alíquota de ICMS. O que se pretende é que o Supremo Tribunal Federal reconheça a violação ao critério da essencialidade em razão da seletividade na fixação de uma alíquota de ICMS destinada a bens supérfluos quando o bem objeto de tributação é

²⁰ BRITTO, Carlos Ayres. *STF dá a última palavra na solução de conflitos*. Disponível em: <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2012/08/01/stf-da-a-ultima-palavra-na-solucao-de-conflitos-diz-ayres-britto.ghtml>>. Acesso em 09 de julho de 2021.

inequivocadamente essencial. Assim, o que se pede é a declaração de inconstitucionalidade da qualificação atribuída pela Lei Estadual, readequando-a com base nas alíquotas fixadas pelo próprio Recorrido e de acordo com o critério prescrito pela Constituição (a essencialidade).

Nesse sentido, a CF/88, em seu art. 5º, XXXV, preconiza o princípio da inafastabilidade da jurisdição, a qual dispõe que *"a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito"*. Logo, desde que haja plausibilidade de ameaça ao direito, o Poder Judiciário deve efetivar o pedido de prestação judicial, tal como ocorre no presente caso, onde se tem a fixação de alíquotas no percentual de 25% para a energia elétrica, sem a observância e sem o respeito à essencialidade, critério preconizado na CF/88. Esse referido poder detém o **dever** de garantir a aplicação das normas constitucionais. Acerca disso, expõe-se a apresentação de RUI BARBOSA ao STF em 1892, advertindo que, *"onde quer que haja um direito individual violado, há de haver um recurso judicial para a debelação da injustiça"*²¹.

Deste modo, a separação de poderes tem por finalidade o controle do poder pelo próprio poder, denominado de sistema de freios e contrapesos, o qual institui fiscalização e limitação recíprocas. Sendo assim, diante da violação aos critérios estabelecidos na CF/88, é plenamente possível (e devida) a intervenção do Poder Judiciário para corrigir os descomedimentos, de modo que havendo abuso do Poder Legislativo, é esperado que o Poder Judiciário contenha esses excessos. Inclusive, o STF, no julgamento da ADI nº 2.667/DF, o Ministro Relator Celsode Mello, DJe 13/03/2004, se posicionou no sentido de que:

"A teoria do desvio de poder, quando aplicada ao plano das atividades legislativas, permite que se contenham eventuais excessos decorrentes do exercício imoderado e arbitrário da competência institucional outorgada ao Poder Público, pois o Estado não pode, no desempenho de suas atribuições, dar causa à instauração de situações normativas que comprometam e afetem os fins que regem a prática da função de legislar. (...) A exigência de razoabilidade – que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas – atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado,

²¹ RODRIGUES, Lêda Boechat. *Histórias do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1991, t. 1, p. 20.

como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais."

Portanto, o dever desta Suprema Corte é fazer valer a CF/88, controlando os abusos por parte do Recorrido, pois ainda que a competência para a instituição das alíquotas do ICMS seja de competência estadual, todos os entes federativos **DEVEM** respeitar e honrar os princípios e comandos esposados na CF/88, independentemente de qualquer critério e argumento extrajurídico que possa ser utilizado. Além disso, essas conclusões não são afastadas pela existência de finalidades extrafiscais, uma vez que mesmo diante de outras finalidades, o uso instrumental da tributação deve ser objeto de controle por parte do Poder Judiciário. É o que se passa a analisar.

2.4 DA OBSERVAÇÃO OBRIGATÓRIA E LÓGICA DO CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE PARA A FUNÇÃO EXTRAFISCAL

O quinto e último argumento que demonstra a procedência do presente Recurso diz respeito à impossibilidade de se argumentar que eventual finalidade extrafiscal buscada pelo ESTADO no estabelecimento de uma alíquota majorada para operações com energia elétrica, em patamar superior àquela fixada para itens de luxo, justifica a inobservância do critério da essencialidade no caso. Isso porque **a função extrafiscal da tributação do referido imposto também deve, necessariamente, observar o critério da essencialidade sobre as mercadorias e serviços em que recai.**

De acordo com o Recorrido, a fixação da alíquota de 25% para a energia elétrica decorreria de uma finalidade extrafiscal de proteção ao meio ambiente e da própria coletividade, no sentido de desincentivar o consumo exacerbado de energia elétrica. Assim, essa fixação de alíquota majorada teria uma finalidade extratributária, de política pública, que fugiria ao controle do Poder Judiciário. Como se sabe, alguns tributos possuem função que ultrapassa o caráter meramente arrecadatório e por este motivo são classificados como tributos extrafiscais. Essa função diferenciada tem o objetivo de proteger direitos constitucionalmente

garantidos, podendo intervir até mesmo em relações privadas, tudo para preservar situações sociais, políticas ou economicamente relevantes para o bem comum. Por meio da extrafiscalidade, o papel da tributação também incorpora a função de modular o comportamento dos sujeitos tributários, com o intuito de incentivar um determinado comportamento do contribuinte ou até mesmo desmotivá-lo a exercer tal conduta, visando o atendimento às finalidades sociais, econômicas e outras de interesse público. Para LEÃO, as normas tributárias extrafiscais são aquelas que o objetivo arrecadatório é minimizado diante da intenção de realizar outras finalidades estatais, as quais não sejam parte da arrecadação de recursos necessários à manutenção do Estado²². Com efeito, as normas tributárias indutoras referem-se ao campo da recomendação: elas atuam com estímulos ou desestímulos na tentativa de interferir no comportamento dos contribuintes, acenando com uma vantagem econômica em favor da pessoa sujeita à imposição²³. A ideia é de utilizar-se do instrumental financeiro para provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, de acordo com as finalidades buscadas naquele momento. Reconhece-se, como destaca SCHOUERI, a possibilidade de que os contribuintes se vejam motivados a enquadrar-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador, assumindo-se, dessa forma, que o tributo é um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos.²⁴ Entretanto, a extrafiscalidade não é um passe-livre, devendo o legislador obedecer aos comandos constitucionais que abrangem a conduta para além da arrecadação e é exatamente por esta razão que a extrafiscalidade do ICMS deve, sobretudo, observar o critério da essencialidade, assim como a seletividade das alíquotas.

Mais do que isso: o fato de o tributo poder ser usado para fins extrafiscais não significa que ele sempre será o melhor remédio para a promoção desses fins. É exatamente isso que se verifica no presente caso. O tributo não é o mecanismo mais

²² LEÃO, Martha. *Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 34, p. 308, 2015.

²³ CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo, 1964, p. 48-49.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade". In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2** – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139-164 (143).

adequado para influenciar no comportamento dos contribuintes, especificamente quanto ao ICMS-energia, na medida em que há um instrumento próprio (*de natureza não-tributária*) para tanto. Com efeito, a Agência Nacional de Energia Elétrica ("Aneel") estabelece um sistema de bandeiras para a fixação de diferenças de tarifa para a energia elétrica.²⁵ Ou seja, o ICMS não é o meio correto para qualquer controle do preço de energia elétrica ou para a influência do comportamento dos seus consumidores, porque o próprio ordenamento jurídico estabeleceu outro tipo de instrumento com essa finalidade.

Mas, mesmo que esse ponto fosse superado, a existência de uma finalidade extrafiscal não significaria que o uso do tributo com esse fim escaparia ao controle do Poder Judiciário. Ainda que esteja autorizado constitucionalmente a promover outros fins que não a mera arrecadação dos encargos necessários à manutenção da máquina pública, o fato é que o Poder Legislativo e o Poder Executivo não possuem um "cheque em branco" no que se refere ao modo como isso deve ser feito²⁶.

Isso significa dizer que cabe ao Poder Judiciário analisar os limites do exercício do poder de tributar pelos Estados – independentemente desse exercício buscar a promoção de finalidades fiscais (arrecadação de receitas) ou extrafiscais (diminuição do consumo de energia, por exemplo). A escolha da via tributária importa em uma restrição inequívoca dos direitos fundamentais dos contribuintes e esse exercício político deve ser exercido de modo a respeitar o núcleo fundamental desses direitos, independentemente das políticas públicas que movem essas decisões. O fato é que a Constituição definiu que o ICMS deve ter alíquotas

²⁵ Criado pela ANEEL, o sistema de bandeiras tarifárias sinaliza o custo real da energia gerada, possibilitando aos consumidores o bom uso da energia elétrica. Além disso, esse custo é pago de imediato nas faturas de energia, o que desonera o consumidor do pagamento de juros da taxa Selic sobre o custo da energia nos processos tarifários de reajuste e revisão tarifária. A ANEEL estima que, desde que as bandeiras foram criadas, elas geraram uma economia de R\$ 4 bilhões aos consumidores de todo o país, porque evitam a incidência de juros sobre os custos de geração nos momentos menos favoráveis. ELÉTRICA, Agência Nacional de Energia. **ANEEL define que bandeira tarifária de julho custará R\$ 9,492 a cada 100 kWh**: valor será analisado em consulta pública. Valor será analisado em consulta pública. 2021. Disponível em: <https://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao/>

[/asset_publisher/XGPXSqdMFHrE/content/aneel-define-que-bandeira-tarifaria-de-julho-custara-r-9-492-valor-sera-analisado-em-consulta-publica/656877?inheritRedirect=false&redirect=https://www.aneel.gov.br/](https://www.aneel.gov.br/asset_publisher/XGPXSqdMFHrE/content/aneel-define-que-bandeira-tarifaria-de-julho-custara-r-9-492-valor-sera-analisado-em-consulta-publica/656877?inheritRedirect=false&redirect=https://www.aneel.gov.br/). Acesso em: 14 ago. 2021.

²⁶ LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 106.

diferenciadas de acordo com a essencialidade dos bens, sem prever qualquer possibilidade de que a tributação, nesse caso específico, varie por motivos outros que não essa característica intrínseca do próprio bem. Não se nega a importância da realização de políticas públicas para adiminuição do desperdício de energia. O caminho para isso, no entanto, não é o ICMS, e sim aprópria diferenciação das bandeiras. O ICMS, em suma, não pode ter sua carga tributária diferenciada em total desconsideração da essencialidade desses bens.

Nos curtos conceitos acima demonstrados, observa-se que uma extrafiscalidade do referido tributo, sem a observância do critério da essencialidade, traria à tona, como no caso das alíquotas, evidente inconstitucionalidade. Isso porque, conforme amplamente demonstrado, o art. 155, §2º, III da CF/88, preconiza que a progressividade referente à tributação do ICMS **deve** observar o critério da essencialidade, justamente para que haja justiça fiscal na tributação sobre o consumo. **Portanto, a função extrafiscal deve reforçar o princípio da essencialidade e não afrontá-lo, pois não há nenhuma razoabilidade em tratar sob função extrafiscal de coibição de comportamento ou consumo, mercadorias e serviços que são essenciais para a dignidade da pessoa humana, como majorar a tributação da energia elétrica para além da tributação dos perfumes e joias, sob a alegação de preservação do meio ambiente. Até porque tal alegação não se faz verdadeira, pelo simples fato de que não há uma linha sequer, em toda a legislação do Recorrido, que diminua a tributação para a comercialização de energias limpas.**

Logo, muito mais do que a possibilidade de haver a extrafiscalidade sobre o ICMS, fato este que é incontroverso, ela deve ser aplicada sobre a perspectiva constitucional e razoável. Ora, pela questão lógica da essencialidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, não pode o legislador estadual adotar a mesma conduta extrafiscal em face, por exemplo, do tabaco e da energia elétrica. **Assim, o que se demonstra é que, independentemente da conduta do legislador, seja ela fiscal ou extrafiscal, os comandos constitucionais devem ser obedecidos.** Dessa forma, ainda que seja sob função extrafiscal, o princípio da essencialidade deve ser apreciado como vetor, nos termos do art. 155, §2º, III da CF/88, podendo o Recorrido utilizar-se de tal mecanismo coercitivo primordialmente sobre os produtos

considerados supérfluos, não os considerados essenciais, fazendo valer a justiça fiscal e a Constituição.

3. DO PEDIDO

Diante do exposto, a Recorrente requer seja dado provimento ao Recurso Extraordinário, de modo que seja reconhecida a inconstitucionalidade da legislação do Recorrido e, conseqüentemente, seja reconhecida a obrigatoriedade da utilização do critério da essencialidade na seletividade de alíquotas incidentes na energia elétrica a título de ICMS, tal como disposto no art. 155, §2º, III, da CF/88, fixando-se, assim, o percentual de 0% (zero por cento) sobre o consumo da mencionada mercadoria pela Recorrente.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, a Recorrente pleiteia para que, sob o mesmo prisma da evidente essencialidade da energia elétrica, seja fixada a alíquota de 7% (sete por cento), decorrente das mercadorias e serviços especialmente úteis.

Por fim, requer-se a condenação do Recorrido ao pagamento das custas e despesas processuais, bem como dos honorários advocatícios majorados na forma do art. 85, §§ 11 e 13 do CPC, levando em conta o trabalho realizado em grau recursal e o zelo da Recorrente e de seu patrono pela causa.

Nesses termos, pede deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALHO NETO, João de Souza. "Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica", *Direito Tributário Atual*, vol. 39, São Paulo: IBDT, 2018.

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

ANEEL. *Prazos para Universalização de Energia Elétrica*. Disponível em: <[http://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao-2/-](http://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao-2/)

/asset_publisher/zXQREz8EVIZ6/content/aneel-divulga-prazos-para-universalizacao-da-energia-eletrica/656877?inheritRedirect=false>. Acesso em: 12 de julho de 2021.

ANEEL. *ANEEL define que bandeira tarifária de julho custará R\$ 9,492 a cada 100 kWh*. Disponível em: https://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao/-/asset_publisher/XGPXSqdMFHrE/content/aneel-define-que-bandeira-tarifaria-de-julho-custara-r-9-492-valor-sera-analisado-em-consulta-publica/656877?inheritRedirect=false&redirect=https://www.aneel.gov.br/. Acesso em: 14ago. 2021.

ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda – estudos e pareceres*. São Paulo:Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel AbreuMachado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRITTO, Carlos Ayres. *STF dá a última palavra na solução de conflitos*. Disponível em: <<https://valor.globo.com/politica/noticia/2012/08/01/stf-da-a-ultima-palavra-na-solucao-de-conflitos-diz-ayres-britto.ghtml>>. Acesso em 09 de julho de 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo, 1964.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*9ª ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2019.

ENERGIA, FGV. *O Potencial De Resposta Do Consumidor Residencial Às Variações De Preço Da Eletricidade: Boletim Energético*. 2016.

FGV Energia. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/20116/62487-132260-1-PB.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13 jul. 2021.

ENERGÉTICA, Empresa de Pesquisa. *Consumo Anual de Energia Elétrica*. 2019. Disponível em: <<https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/Consumo-Anual-de-Energia-Eletrica-por-classe-nacional>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

FEDRIGO, Natália Sens e outros. *Usos Finais de Energia Elétrica no Setor Residencial Brasileiro*. 2021. Disponível em: <<https://labeee.ufsc.br/node/480#:~:text=Observou%2Dse%20que%20o%20consumo,3%20kWh%2Fm%C3%AAs%20no%20inverno>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

LEÃO, Martha. *Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo:Dialética, v. 34, p. 308, 2015.

LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 106.

MACHADO, Hugo de Brito. *A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS*. RevistaDialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 62.

PAULO, Rede Nossa São. *Diferença Salarial em São Paulo*. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/media-de-salario-em-sp-vai-de-r-12-mil-em-marsilac-a-r-10-mil-no-campo-belo.ghtml>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

RODRIGUES, Lêda Boechat. *Histórias do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1991, t. 1.

SAMPAIO, Nycole Salles. *Princípio da Seletividade e sua Aplicação na Tributação do ICMS/PA Sobre a Energia Elétrica*. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/principio-da-seletividade-e-sua-aplicacao-na-tributacao-do-icms-pa-sobre-a-energia-eletrica/#note-1462-8>>. Acesso em: 6 jul. 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo:Quartier Latin, 2009.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 506

CONTRIBUINTE

Alice Sampaio Ferreira

Aline Moreno Costa

Bianca Neri Randam

Eferson Silva Santos

Flávia Andrade Barretto

Gustavo Caldas e Marinho

Larissa Gama da Silva

Letícia Pinheiro Soares

Mariana Silva Bastos

Nathália Fonseca Lima

Victor Andrey Bragança

LISTA DE ABREVIATURAS

AgR-ED Agravo Regimental em Embargos de Declaração

AI Agravo de Instrumento

CF/88 Constituição Federal de 1988

ICMS Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

PGR Procuradoria-Geral da República

RE Recurso Extraordinário

STF Supremo Tribunal Federal

1 DOS FATOS

A Recorrente, empresa SOUTO BORGES LTDA., atua no setor energético como distribuidora de energia elétrica no Estado, garantindo o acesso de famílias e empresas a este insumo essencial para a garantia da vida digna do ser humano e da manutenção de toda espécie de negócio.

Em sua atuação, fornece o insumo a consumidores cativos, isto é, aqueles que não têm condições de escolher livremente o fornecedor de energia elétrica, na medida em que atua em Ambiente de Contratação Regulada. Ademais, deve ser pontuado que a empresa atua em regime de concessão, de modo que se vê obrigada, por força de normas de direito administrativo, a fornecer energia a todo e qualquer consumidor em sua área de atuação, observando tarifas previamente acordadas com o ente público.

A operação de comercialização de energia, única atividade da Recorrente, fica submetida à incidência do ICMS, nos termos do art. 155, II da Constituição Federal de 1988 e da lei estadual ora impugnada, sendo exigido por parte do fisco Estadual o recolhimento do imposto à alíquota de 25% em geral e 12% quando a comercialização é feita a consumidores residenciais ou cooperativas, observados os limites de 150 Kwh e 500 Kwh respectivamente.

Ocorre, no entanto, que tal tributação é flagrantemente inconstitucional, como restará demonstrado ao fim, uma vez que impõe à atividade de comercialização de energia elétrica alíquota majorada, superior à alíquota básica de 18% praticada no ESTADO e superior também à alíquota incidente sobre as mercadorias luxuosas, em total descompasso com os princípios constitucionais que regem a matéria.

Nesse sentido, a presente lide diz respeito ao pleito da recorrente ao direito de se submeter à alíquota de 0%, praticada sobre a comercialização de medicamentos, vestuário e alimentos, tendo em vista a essencialidade da energia elétrica, comparável a destes bens beneficiados principalmente por tratar-se de insumo para sua fabricação. Subsidiariamente, pleiteou submeter-se à alíquota de 7%, incidente sobre a comercialização de mercadorias especialmente úteis de acordo com a lei estadual em vigor.

Assim, não tendo logrado êxito nas instâncias ordinárias, a empresa, com fulcro no art.102, III, "c", da CF/88, recorre agora a esta instância extraordinária a fim de que se faça cumprir Carta Magna em todos os seus termos, especialmente no que toca à observância do princípio da seletividade e essencialidade associados à necessidade de se combater a regressividade no sistema tributário nacional em nome da justiça fiscal.

2 DO DIREITO

2.1 Da normatividade dos princípios no sistema fiscal brasileiro

A CF/88 tem natureza dirigente, isto é, um tipo de escrita legislativa que estabelece preceitos a serem seguidos pelo Estado; uma série de objetivos que devem ser condensados em todo o ordenamento jurídico, como leciona Carlos Alberto Simões de Tomaz (2008, p. 1989).

A Carta realiza tal diretriz através do estabelecimento de normas de diferentes tipos. No caso do Direito Tributário, uma série de preceitos para a otimização do macrossistema de *tax law* foi criada de forma a operacionalizar os ideais eleitos pelo Constituinte como fundamentais

- como a isonomia e o sistema federativo.

Assim, considerando as características dessas normas, conclui-se que se tratam de "princípios", tipo normativo que tem como sua principal característica, conforme as lições de Dworkin, serem tipos normativos sem consequências jurídicas imediatas ao seu descumprimento e que enunciam uma razão, sem prever um resultado concreto, avaliada pela dimensão da importância diante do caso (DWORKIN, 2002, p. 41-42), diferentemente das regras que são normas diretas aplicadas sob a lógica do "tudo ou nada" (DWORKIN, 2002, p. 39).

Robert Alexy (2015, p. 163), ao dispor sobre regras e princípios, ensina que os princípios, ao colidirem, são regidos por uma lógica decisória diferente das regras, pois ao invés de se decidir por uma ou outra norma, é solucionado o conflito através de um sopesamento entre ambos os princípios incidentes, devendo o operador do Direito entender que as condições para aplicação das normas principiológicas são

diferentes a depender da mudança do caso concreto sob os quais estes estão balizados. Em outras palavras, diante de um choque de princípios, deve-se buscar compreender qual dos interesses deverá ceder à luz do caso concreto, sob uma ótica de valores.

Apesar da maleabilidade destes tipos normativos, não se pode olvidar que se tratam efetivamente de normas, isto é, mandamentos obrigatórios que vinculam a atividade dos legisladores e administradores - em outras palavras, há um direito dos cidadãos de ver os princípios constitucionais observados e considerados no exercício das atividades estatais(DWORKIN, 2002, p. 56).

Também neste sentido, Canotilho ensina que mesmo as normas programáticas não podem ser interpretadas como uma mera sugestão aos agentes públicos, mas sim como uma ordem imperativa, a ser concretizada em sua maior medida também pelos legisladores, sob pena de negar-se vigência ao texto constitucional, destacando que a CF/88 "representa um projecto histórico pragmático de limitação dos poderes de questionar do legislador, da liberdade de conformação do legislador, de vinculação deste aos fins que integram o programa constitucional" (CANOTILHO, 2005a, p. 15), uma vez que este programa constitucional, os fins a serem alcançados, representam limites ao próprio poder (CANOTILHO, 2005b, p. 21)

Nessa perspectiva, devem ser avaliados os princípios incidentes sobre a presentedemanda, interpretados à luz da justiça fiscal, notadamente os princípios da seletividade, essencialidade e capacidade contributiva, em cotejo com a legalidade e a autonomia dos entes federados, sabendo que as soluções encontradas por meio da ponderação e aplicação destas normas será necessariamente cogente e não uma mera sugestão programática.

De tal sorte, faz-se necessária uma análise individual destes princípios no caso em tela, qual seja, a discussão sobre a alíquota devida na comercialização de energia elétrica para que se entenda o quão indevida é a atuação do ESTADO nesta lide e a necessidade urgente de uma reforma do acórdão em instância inferior de forma a garantir a soberania da CF/88 e o respeito ao próprio pacto federativo, interpretado sistematicamente à luz dos limites impostos aos entes subnacionais pelos princípios constitucionais.

2.2 Da aplicação imperfeita do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos

Segundo Dalmo de Abreu Dallari (2003, p. 100), o Estado é “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em um determinado território”. Nesse sentido, para cumprir com sua atribuição, essa entidade deve dispor de recursos provenientes da sociedade sob sua alçada.

Para se determinar com justiça o quinhão da contribuição que cada cidadão terá que despende para a manutenção dessa instituição, deve-se distribuir proporcionalmente o ônus, ou seja, o esforço que cada cidadão deve fazer, de acordo com sua condição socioeconômica, para contribuir com o Estado visando à promoção dos valores protegidos pela CF/88. É possível constatar a alusão a esse tipo de ideal já na Carta Imperial de 1824:

Art. 179. a inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte:

XV - Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

A necessidade de se contribuir com o financiamento do Estado esteve presente em todas as constituições desde então, tendo sido a proporcionalidade e justiça dessa contribuição um problema recorrente no pensamento jurídico. Nesse contexto de busca pela justiça fiscal, cunhou-se o conceito de capacidade contributiva, positivado pela primeira vez no Brasil na Constituição Federal de 1946, e que foi assim definido por Aliomar Baleeiro (2015, p. 339): “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”.

No ordenamento jurídico vigente, este princípio vem expressamente mencionado na CF/88, nos seguintes termos:

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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Essa norma constitucional tem o intuito de evitar que a atuação do Estado se transforme em uma sanha arrecadatória, atingindo o mínimo existencial dos indivíduos e comprometendo sua dignidade, tampouco que atue como confisco do patrimônio do contribuinte, inviabilizando a produção de riquezas.

Tipke (2002, p. 31) endossa esse pensamento. Segundo o autor, “as normas de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver”.

A aplicação deste princípio se dá, em regra, através da pessoalidade e da individualização da tributação, fundamentos que atuam como meio para a mensuração da possibilidade arrecadatória dos contribuintes.

De acordo com Sacha Calmon Coelho (2020, p. 118), o caráter pessoal dos impostos, aquele que se refere a CF/88, corresponde à intenção de que o contribuinte seja tributado por suas características pessoais, sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Com isso, a classificação dos impostos em diretos ou indiretos é determinada pela viabilidade de repassar, transferir ou repercutir o encargo tributário. Assim, de acordo com o constituinte e a melhor doutrina, a fixação do imposto pessoal considera as condições do contribuinte sem repasse do encargo fiscal.

Nesse sentido, a progressividade e a pessoalidade se fazem mais presentes nos tributos diretos, suportados pelo próprio contribuinte, possibilitando maior obediência ao princípio da capacidade contributiva, de sorte que sua pressão é estabelecida adequadamente à capacidade econômica dele (BALEIRO, 2015, p. 346).

Em contrapartida, os tributos indiretos, isto é, aqueles cujo ônus é repassado a terceiros, “não se prestam a realizar o princípio com perfeição” (COELHO, 2020, p.

121). Isso porque naincidência dos impostos indiretos se dá a transferência do ônus econômico do imposto ao consumidor final diretamente no preço do bem ou do serviço.

Destarte, não é possível para o Estado singularizar aquele que efetivamente sofre os efeitos da tributação, pois o imposto é pago pelo contribuinte de direito independente de quaiquejam as características pessoais do contribuinte de fato.

Nessa perspectiva, temos que o princípio da capacidade contributiva, no que tange aos impostos indiretos, tem sua eficácia restringida pela norma de incidência tributária, que ignora o elemento mais vulnerável da operação (POROCA, 2018, p. 30), ao menos quando ele é aplicado tão somente a partir da personalidade.

Assim, o empecilho para a aplicação isolada do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos está na dificuldade prática do legislador identificar o indivíduo que suportará o encargo tributário, bem como verificar a sua possibilidade financeira de arcar como tributo.

Isto posto, verificando as condições do caso em análise, é importante destacar que o ICMS é classificado como imposto indireto, vez que o contribuinte de direito transfere o encargo para terceiro, havendo repasse do ônus fiscal. Dessa forma, não é possível majorar a alíquota do ICMS sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica sob a justificativa da aplicação do princípio da capacidade contributiva observando-se tão somente a capacidade econômica do contribuinte de direito, vez que é inverossímil antecipar com precisão a capacidade contributiva do indivíduo que irá adquirir determinada mercadoria ou serviço, ou medi-la em cada transação comercial (GUIMARÃES, 2017, np).

Diante da dificuldade na mensuração da capacidade econômica dos contribuintes de fato nos impostos indiretos, não será a personalidade que promoverá o princípio da capacidade contributiva e a isonomia na tributação dessas espécies tributárias. Em verdade, a mais efetiva alternativa para tal questão é a promoção de uma tributação seletiva, em observância à essencialidade das mercadorias e serviços tributados, o que permitirá a dimensão da igualdade na carga tributária.

No presente caso, o ESTADO estipulou uma alíquota majorada do ICMS em relação à alíquota base praticada e mesmo em comparação aos bens de luxo,

minorada tão somente no caso do consumo até o limite de 150kWh e 500kWh de energia elétrica por residências e cooperativas respectivamente.

Com efeito, a seletividade orientada pela essencialidade da mercadoria foi deixada paratrás, dando lugar a uma maior regressividade, na medida em que se observa tão somente o porteda fornecedora para majorar a exação. Ocorre que, conforme será demonstrado, a capacidade contributiva orientada pela pessoalidade não é o critério adequado para melhor operacionalizara igualdade nos tributos indiretos sobre o consumo, mas sim a seletividade orientada pela essencialidade, dadas as dificuldades praticamente impeditivas de se mensurar a capacidade contributiva dos consumidores - que se observa mesmo nas hipóteses de minoração da alíquotaem observância aos consumidores, como pretende o ESTADO

É cediço que o consumo de maior quantidade de energia elétrica não exprime, necessariamente, uma maior capacidade contributiva. O fator quantidade consumida, utilizado pela legislação estadual como critério para majoração da alíquota, não contempla a possibilidade, por exemplo, de uma residência contar com mais moradores do que outra ou commoradores gravemente enfermos que fazem uso constante de aparelhos movidos a energia e que lhe prolongam a vida. Ou seja, é possível que uma família "A", de mesma classe social da família "B", tenha um consumo de energia superior ao patamar de 150 kWh sem que isso signifique que o excedente é supérfluo ou aponte uma capacidade contributiva maior para embasar uma alíquota de ICMS majorada.

Da mesma forma, o preço da energia elétrica, e por consequência a sua tributação, impactará no valor de bens reconhecidamente essenciais, como medicamentos, alimentos e vestuários, que são beneficiários da alíquota zero nos termos da legislação estadual em vigor. Assim, na medida em que não são observadas as condições do consumidor, a tributação da energia elétrica em patamares abusivos, como se verifica no presente caso, acaba por sobretaxar indiretamente insumos que integram o mínimo existencial e por consequência onera excessivamente a renda dos sujeitos mais pobres.

Em outras palavras, mesmo em face da tabela do ICMS em vigor no Estado, não há qualquer justificativa para negar a essencialidade deste insumo ou, ao menos, reconhecer-lhe anatureza especialmente útil e a taxação à alíquota de 7%.

a. Incoerências práticas da aplicação do princípio da capacidade contributiva no presente caso

Como consequência lógica de todo o exposto acima, é cediço que a majoração das alíquotas do ICMS, sob justificativa da aplicação do princípio da capacidade contributiva, não se justifica, já que essa estratégia não promove os objetivos-fim da capacidade contributiva, quais sejam, a justiça fiscal e a redistribuição de riquezas. O princípio em estudo pretende uma maior redistribuição da renda, além da diminuição das desigualdades sociais e da concentração de renda, através de uma tributação proporcional aos recursos individuais (PAOLIELLO, 2003, np).

Ocorre que, levando em consideração toda a explicação a respeito de impostos indiretos aqui exposta, conclui-se que a aplicação das alíquotas majoradas do ICMS observando apenas o contribuinte de direito torna regressiva a tributação do ICMS, por onerar excessivamente os consumidores finais com menor capacidade econômica. Dessa forma, não há obediência ao princípio da capacidade contributiva, não havendo que se falar em majoração das alíquotas de ICMS com base na isonomia tributária.

De outro aspecto, na perspectiva dos contribuintes que não se enquadram nos grupos de "consumidores residenciais e produtoras cooperativas rurais", há uma importante observação a ser realizada. De acordo com a legislação aplicável ao ESTADO, esses grupos deverão recolher o ICMS com as alíquotas majoradas, no patamar de 25%. Por sua vez, estão contidos nesses grupos diversas indústrias produtoras de alimentos, medicamentos e vestuário, por exemplo.

Nessa senda, por ser o ICMS um imposto naturalmente indireto, essas pessoas jurídicas embutirão o valor pago do ICMS sobre energia elétrica nos valores de seus produtos, fazendo com que o consumidor final suporte o ônus tributário, através do preço das mercadorias comercializadas. Ocorre que, de acordo com as informações prestadas, tais mercadorias configuram insumos básicos e essenciais para a sobrevivência dos indivíduos, sendo consumidas por todos os cidadãos, independentemente da classe social. Justamente por isso, devem estar sujeitas à

alíquota zero no Estado em questão, ou, na remota hipótese de serem consideradas como especialmente úteis, à alíquota reduzida de 7%.

Quem efetivamente arcará com as alíquotas majoradas do ICMS proveniente da energia elétrica utilizada pelas empresas usuárias serão os consumidores finais dos produtos ou serviços comercializados por tais organizações. Ou seja, não haverá efetivamente redistribuição de riquezas através da progressividade de alíquotas, pois os produtos comercializados pelas empresas contribuintes do ICMS energia elétrica servem à todas as esferas da população, ricos e pobres, que suportarão o ônus das alíquotas majoradas.

Dessa forma, além dessas pessoas jurídicas não demonstrarem diretamente sua capacidade contributiva, uma vez que a carga tributária não é por elas suportada, os consumidores finais dos seus produtos, que arcarão com o encargo financeiro, serão indivíduos com possibilidades econômicas distintas, inclusive pessoas que não possuem recursos econômicos para tolerar a incidência tributária majorada.

Do ponto de vista econômico, a demanda por energia elétrica se mostra inelástica em relação ao preço, tanto para o consumidor doméstico (GOMES, 2010, p. 49; AMORIM, 2010, p. 65; DA SILVA, 2016, p. 61), como para o produtor rural (GUIMARÃES, 2018, p. 37). Isto significa dizer que observamos uma baixa sensibilidade da demanda por energia elétrica quando da variação de preços do bem, seja esta por condições mercadológicas ou pela introdução ou majoração de tributos. Conforme evidencia Fernandez (2014, p. 44), a elasticidade da demanda é um dos fatores determinantes para definição do ônus econômico do tributo sobre o demandante, estando este inversamente relacionado à elasticidade-preço. Desta forma, considerando os demais fatores constantes, o ônus econômico da tributação recai mais sobre o consumidor para os bens que apresentam baixa elasticidade-preço.

Neste sentido, em relação ao ônus da tributação sobre os consumidores residenciais Amorim (2010, p. 75) destaca a desigualdade nos efeitos da tributação: "O resultado do modelo induz que, (...), a tributação da energia elétrica continua sendo regressiva, uma vez que a perda de bem-estar é mais significativa para aquelas famílias de menor renda". Em relação à demanda energia por produtores rurais,

Guimarães (2018, p. 4 e 37) pontua que existe “alta probabilidade de a tarifa não ter importância na composição da demanda de energia para irrigação” e destaca, como consequência, que: “maiores tarifas e incidências de novos impostos apenas aumentam os custos intermediários dos produtores rurais, reduzindo a rentabilidade de um setor de grande importância econômica para o país”. Desta forma, fica evidenciada que a introdução ou majoração de tributos impacta o bem-estar do consumidor residencial, e de modo mais intenso o de menor renda, e a rentabilidade e competitividade do setor agrícola.

Por tudo isso, a concretização do princípio da isonomia e da justiça fiscal deve se dar por meio da isenção do recolhimento do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, na medida em que representa insumo essencial à manutenção da dignidade da pessoa humana e dos negócios de toda monta, e não com a majoração da alíquota do ICMS ao argumento de que a empresa distribuidora possui meios para arcar com o tributo.

A hipótese recomendada, que se extrai da aplicação dos princípios da seletividade e da essencialidade, como restará demonstrado, colabora para que a tributação não alcance o mínimo existencial dos contribuintes, especialmente os de baixa renda, já que até mesmo os impostos extrafiscais estão limitados pela proteção contra o poder estatal de tributar.

Diante de todo o exposto, é possível afirmar que o ESTADO não ampara o princípio da capacidade contributiva, utilizando-se do ICMS incidente sobre o serviço de fornecimento de energia elétrica apenas como instrumento de arrecadação para os cofres públicos, privilegiando a praticabilidade de majorar as alíquotas de um produto indispensável, utilizado por todos, independentemente da possibilidade financeira do consumidor. Destarte, a fixação do critério quantitativo do ICMS no presente caso vai de encontro à isonomia tributária, ao impor alíquotas elevadas, as maiores previstas na legislação estadual, sem considerar a distribuição equitativa dos encargos tributários entre os contribuintes.

Além disso, cabe, ainda, demonstrar a imprecisão da alteração da alíquota do ICMS com base na presunção da capacidade contributiva do consumidor que não se enquadre como “consumidor residencial” ou “produtora cooperativa rural”, uma vez que essa estimativa tende a promover a progressividade.

Insta ressaltar que a capacidade contributiva é mensurada, via de regra, através de atos exteriores realizados pelos indivíduos, que reflitam sua possibilidade econômica. Ou seja, por meio de atos indicadores de riqueza, verifica-se a aptidão para concorrer com os gastos públicos. Ocorre que, nesta situação, a capacidade contributiva desses grupos não é medida por um ato exterior que demonstre sua possibilidade financeira, e sim determinada pela sua classificação jurídica. Ora, se a capacidade contributiva exige que o legislador estabeleça como hipótese de incidência tributária apenas aqueles fatos que verdadeiramente sejam indícios de capacidade econômica, como pode a majoração da alíquota ser determinada por fato alheio ao fato gerador?

Nesse sentido, a majoração da alíquota do ICMS com base na categorização desses grupos fere o princípio da capacidade contributiva, uma vez que, nesse cenário, não há qualquer circunstância reveladora de aptidão para suportar a carga tributária majorada. Logo, conforme anteriormente exposto, é evidente o equívoco na aplicação de alíquotas majoradas sob a justificativa da observância à capacidade contributiva do consumidor, tendo em vista que, no presente caso, a majoração das alíquotas não se relaciona com a base de cálculo do ICMS, isto é, a majoração das alíquotas nada tem a ver com o consumo efetivamente despendido por aquele grupo, simplesmente é atribuída em razão da categoria que o consumidor, que não integra a relação jurídica, faz parte.

2.3 Da seletividade orientada pela essencialidade como forma de realização da isonomia tributária

Conforme exposto anteriormente, quando o objeto circunscrito da análise é a tributação indireta, o Fisco perde a aptidão de aferir a capacidade contributiva do pagador do tributo, visto que o ônus dessa obrigação é transferido para o consumidor final.

Para remediar esse empecilho, impõe-se a tributação seletiva orientada pela essencialidade das mercadorias comercializadas. Nas palavras de Leandro Paulsen (2020, p. 101), a seletividade enquanto técnica de viabilização da capacidade contributiva “implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto

da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes", isto é, a variação dá-se em função da mercadoria e não do contribuinte (SCHOUERI, 2019, p. 780), diferente do que se dá na tributação direta.

Ora, nos impostos de tributação indireta que incidem sobre o consumo, como é o ICMS, a capacidade contributiva do contribuinte de direito, no caso, o distribuidor de energia elétrica, é matéria irrelevante, posto que toda a carga tributária é repassada ao consumidor, seja ele quem for. Entretanto, Luciano Amaro (2019, p. 207) aponta que os valores preservados pelos princípios da capacidade contributiva e da igualdade não podem ser simplesmente ignorados ao argumento de que os contribuintes de direito expressam grande riqueza e capacidade econômica. No que concorda com Regina Helena Costa (2014, p. 278), para quem a seletividade, enquanto manifestação da capacidade contributiva, visa garantir tais valores e beneficiar os consumidores finais, que são os contribuintes de fato.

De forma ainda mais radical, Fábio Canazaro (2012, p. 8) indica que não há como o legislador concretizar o princípio da capacidade contributiva nesses casos, na medida em que a lei não poderá regular a incidência do imposto de consumo, sendo impossível que se distinga o ônus incidente sobre determinadas mercadorias a partir de uma análise pessoal e imediata do consumidor no momento da aquisição. Defende, portanto, a seletividade como um princípio autônomo, decorrente diretamente da isonomia.

Assim é que a seletividade, seja ela encarada como um subprincípio da capacidade contributiva ou como um consectário da igualdade (PAULSEN, 2020, p. 102), se apresenta como uma imposição de justiça fiscal, tendente à redução da regressividade do sistema tributário. Ao garantir que a tributação incidente sobre produtos essenciais, como a energia elétrica, onere proporcionalmente menos a renda das classes menos favorecidas, enquanto que aqueles supérfluos ou luxuosos, consumidos principalmente pelos mais ricos, sejam mais onerados aproxima-se do ideal de justiça fiscal (SCHOUERI, 2019, p. 783), segundo o qual cada sujeito deve contribuir com o financiamento do Estado de acordo com suas possibilidades, sem onerar de forma desproporcional a sua renda.

a. Da obrigatoriedade de aplicação da seletividade

Na quarta Constituição da República brasileira já é possível encontrar o princípio da seletividade positivado no artigo 15, §1º, onde dizia-se que “são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. É também possível encontrar este princípio positivado no corpo das legislações subsequentes, ainda que à época guardasse relação apenas com a aplicação do IPI, como na Carta de 1967 e no Código Tributário Nacional do ano anterior.

O legislador constitucional de 1988 consagrou o princípio da seletividade na instituição do ICMS, expressamente, ao determinar que:

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

I - impostos sobre:

b) 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 I, b, atenderá ao seguinte:

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

A seletividade prevê a diferenciação da carga tributária, utilizando-se para isso um critério especificado pela CF/88. Sendo assim, a seletividade estará presente no regime de variação de alíquotas do imposto em função do grau de essencialidade dos produtos e serviços. A partir da leitura do dispositivo constitucional pode-se questionar acerca da obrigatoriedade da aplicação do princípio da seletividade, visto que a CF/88 utiliza a expressão “poderá ser seletivo” no § 2º, inciso III do artigo 155. Neste ponto vale ressaltar que a Lei Kandir não faz qualquer menção ao tema, deixando às leis ordinárias estaduais a atribuição de tratar da seletividade no âmbito de seus territórios.

Embora o artigo, em sua literalidade, pareça estabelecer a seletividade no ICMS como uma faculdade na medida em que se vale da expressão “poderá” –

diferentemente da indubitável imperatividade do mesmo princípio em relação ao imposto sobre produtos industrializados nos termos do artigo 153, § 3º, I, CF/88 – não é este o caso, devendo o ICMS, necessariamente, ser fixado observando-se a seletividade.

Exemplificativamente, é esse o posicionamento de Regina Helena Costa (2014, p. 278), para quem “todo poder” atribuído ao Estado é, em verdade, um dever. Dessarte, a regra é obrigatória tanto para o IPI quanto para o ICMS”. Conclusão alcançada igualmente por Roque Antônio Carrazza (2015, p. 537-538), que, na mesma linha de entendimento, pontua que “este singelo poderá, equivale juridicamente a um peremptório deverá”.

É este o entendimento colhido ainda na seara jurisprudencial a respeito, conforme se verifica da ementa abaixo transcrita:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA

PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, **tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.** II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014)

Outro não é, aliás, o entendimento da Procuradoria Geral da República, que apresentou parecer favorável aos contribuintes nos autos do RE 714.139/SC (Tema 745) em que se discute a aplicabilidade do princípio da seletividade ao ICMS nas operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação:

O reconhecimento da obrigatoriedade de aplicação da seletividade por critério de comparação é desdobramento do princípio da igualdade tributária (CF/88, 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. (BRASIL, 2015)

Ou seja, em consonância com a premissa inicialmente firmada, conclui-se que o constituinte não produz meras sugestões, mas normas cogentes que vinculam inclusive os legisladores. Nesse sentido, a seletividade deve sempre ser observada na fixação de alíquotas de ICMS, orientada necessariamente pela essencialidade, como passamos agora a expor.

b. Da obrigatoriedade de adoção da essencialidade como critério para a seletividade

Ainda que se diga que a seletividade é uma faculdade do legislador, é fato que ela foi adotada pelo Estado, que valeu-se de alíquotas diferenciadas para produtos de quatro classes diversas - variando entre zero para alimentos, medicamentos e vestuário; 7% para mercadorias especialmente úteis; 18% para mercadorias em geral; 22% para mercadorias luxuosas e 25% para energia e serviços de comunicação. O Estado, no entanto, incorre em flagrante inconstitucionalidade ao adotar critério diverso da essencialidade na diversificação das alíquotas.

Ora, por mais que se alegue que a seletividade seja uma faculdade do legislador estadual, como quer, por exemplo, Machado Segundo (2000, p. 72), não restam dúvidas de que o único critério constitucionalmente possível de diferenciação da tributação será a essencialidade, sob pena de violação aos art. 150, II e art. 155, §2, III, da CF/88. Em outras palavras, sempre que se estabeleçam alíquotas diversas, as operações envolvendo mercadorias essenciais (por exemplo, energia, alimentos

básicos e medicamentos) deverão ser tributadas a alíquotas inferiores do que as operações com mercadorias supérfluas (como perfumes, jóias e armas de fogo). Não é possível haver outro critério de atribuição destas alíquotas senão o da essencialidade do produto ou serviço.

Este entendimento não é estranho aos tribunais, inclusive este mesmo STF, conforme se verifica nos seguintes trechos do voto do Ministro Cezar Peluso em sede do AI 515168 AgR- ED/MG, analisado na Seção 04:

A seletividade do IPI, inscrita no art. 153, §3º, I, da Constituição Federal, não se confunde com imunidade, de modo que os produtos podem ser tributados, **desde que a tributação seja graduada em 'função da essencialidade'**. (...)

A essencialidade é termo fluído, impreciso, de textura aberta, cuja reconstituição semântica depende da cultura de cada intérprete, o que abre certa margem de discricionariedade ao Legislativo para lhe determinar o conteúdo e alcance, **sem prejuízo do núcleo significativo mínimo, fora qual cláusula constitucional seria insultada** [...]

(STF-AI-AgR-ED: 515168 MG, Relator(a): CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 30/08/2005, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 21-10-2005 PP- 00026 EMENT VOL-02210-06 PP-01061)

A propósito, é notório o caráter imperativo do texto constitucional, visto que seria inócuo e perderia a sua efetividade se o considerarmos como meras recomendações ao legislador, conforme demonstrado pelo Professor Machado Segundo (2000, p. 72):

Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.

Em outros termos, 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.

Estabelecida essa premissa, mostra-se necessário identificar o conteúdo jurídico da essencialidade.

Como visto, a seletividade orientada pela essencialidade tem assento constitucional desde 1946, quando se isentava de tributação artigos essenciais à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico, tendo sido incorporada ao ICMS definitivamente em 1988. Ocorre que, desde então, pouca objetividade foi agregada ao dispositivo normativo (NETO, 2018, p. 218-219), cabendo, portanto, a doutrina e jurisprudência definir juridicamente o critério. Nesse sentido, segundo Canazaro (2012, p. 19),

O legislador não é livre para identificar ou conceituar o que é e o que não é essencial como fator indicativo, visando à promoção da igualdade (...). Mercadorias e serviços essenciais, sob o ponto de vista jurídico, são aquelas cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça – ou seja, das finalidades constitucionalmente prescritas.

Nessa mesma trilha, Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 779-780) propõe a delimitação do conteúdo jurídico da essencialidade a partir da análise dos objetivos e valores constitucionais, a exemplo da erradicação da pobreza e do desenvolvimento nacional (art. 3º, da CF/88), de modo que os bens que favorecem o alcance desses objetivos, seja por serem necessariamente consumidos pelas camadas mais pobres, seja por serem essenciais à produção econômica, deverão ser menos tributados, sendo este o caso da energia elétrica.

No mesmo sentido, para Henry Tilbery (1990, p. 3.030) a ideia de essencialidade não está atrelada só às necessidades puramente biológicas, mas também a tudo aquilo que assegureo mínimo para uma vida digna. Com efeito, a essencialidade relaciona-se à satisfação das urgências do ser humano que variam de acordo com o tempo e espaço.

Observa-se, portanto, que o texto constitucional delimita que as alíquotas do ICMS devem ser fixadas de forma inversamente proporcional à essencialidade das mercadorias e serviços, traduzindo-se como um vetor de ordenação político-social, vocacionado a fomentar operações necessárias e oportunas, bem como a inibir a

realização de outras que estão em descompasso com os interesses colimados pela sociedade - interesses estes que serão identificados a partir do próprio texto constitucional.

É nesse contexto que se insere a temática em questão, cabendo ao STF reconhecer a inconstitucionalidade da previsão normativa impugnada que deixa de observar o princípio da seletividade, negando vigência ao texto constitucional. Dada a essencialidade da energia elétrica, não seria aceitável que as operações da empresa SOUTO BORGES LTDA. estivessem submetidas nem mesmo à alíquota geral (18%), quiçá a uma alíquota majorada (25%) superior, inclusive, às alíquotas reservadas para itens luxuosos (22%), como se verifica no caso.

c. Da essencialidade da energia elétrica e consequente necessidade de reforma do acórdão recorrido

Desde o seu surgimento, a energia elétrica não só se tornou protagonista no cotidiano da civilização moderna, como também foi e é responsável por inúmeros avanços que marcaram a humanidade. Como cita o professor Machado Segundo (2000, p. 73), "sem energia elétrica não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal". Nesse sentido, o seu uso se tornou uma prática tão usual, que hoje, é essencial para a preservação de uma vida digna. Assim também se posiciona Adolpho Bergamini (2015, p. 56), ao afirmar que sem energia "Todas as pessoas, desde as classes economicamente mais desfavorecidas até as mais ricas, não teriam condições dignas de vida. Alimentos pereceriam, a segurança pública seria colocada em xeque".

Nesse sentido, a imprescindibilidade da energia elétrica não pode ser reconhecida apenas quando consumida por residências e cooperativas rurais, como faz o legislador estadual ao reduzir, insuficientemente, a alíquota apenas nesses casos. Sem esse recurso atividades de todos os setores da sociedade seriam inviabilizadas, cabendo mencionar a área de comércio, indústria e serviços, de modo que é absolutamente inconstitucional a discriminação feita pela lei do ESTADO em questão.

Com efeito, para assegurar a continuidade deste bem tão necessário para a vida cotidiana, a Lei Federal nº 7.783/89, a qual regulamenta o direito de greve dos servidores públicos, estabeleceu, em seu artigo 10, I, que o fornecimento de energia elétrica é serviço essencial, devendo ficar resguardada a continuidade de seu fornecimento mesmo em decorrência de greve. O Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica (“Luz para Todos”) vai nessa mesma linha, demonstrando a preocupação do Governo Federal com a universalização do acesso a este bem especialmente nas zonas rurais (BRASIL, 2003).

Portanto, observa-se que a legislação supracitada define e reconhece a energia elétrica como atividade essencial, entendendo-a como uma necessidade inadiável, devido a sua relevância para a coletividade, assegurando a constância da prestação deste serviço público, mesmo em contraposição a um direito fundamental, como o direito de greve; e também sua universalização, para assim garantir a efetivação dos direitos fundamentais.

Contudo, no presente caso observa-se que o Estado, a despeito de ter instituído o ICMS de forma seletiva, desprezou o parâmetro da essencialidade, gravando a distribuição de energia elétrica – serviço público inegavelmente essencial, imprescindível para a subsistência das pessoas físicas e indispensável para o desempenho de atividades econômicas – com a alíquota superior a geral e superior, inclusive, à alíquota estabelecida para mercadorias luxuosas, o que é inadmissível.

Nesta senda, merece destaque o julgamento do Tema 745 (RE 714.139/SC) em curso neste Supremo Tribunal Federal, no qual a tese proposta pelo relator Ministro Marco Aurélio, acompanhado pelos Ministros Dias Toffoli e Cármen Lúcia, é em tudo compatível com o ora esposado, qual seja de que a técnica da seletividade, no tocante ao ICMS: “discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços” (BRASIL, 2021).

Também nesse sentido o posicionamento da Procuradoria Geral da República, nos autos do mesmo processo, que em tudo se assemelha ao caso em disputa:

O legislador estadual, abraçando a seletividade, discriminou, no entanto, alíquota especial superior, no patamar de 25% (vinte e cinco por cento), para operações com energia elétrica, produtos supérfluos, gasolina automotiva, álcool carburante e prestação de serviços de comunicação.

De outra parte, aplicou alíquota reduzida a 12% (doze por cento) a, entre outras mercadorias e serviços, operações com energia elétrica de consumo domiciliar até 150kWh (cento e cinquenta quilowatts-hora) e as destinadas a produtor rural e cooperativas rurais distribuidoras, na parte que não exceder a 500 kWh (quinhentos quilowatts-hora) mensais por produtor rural. Observa-se, de plano, a desproporcionalidade entre a alíquota geral e a aplicada à energia elétrica e aos serviços de comunicação. Esse contraste é ainda mais nítido quando se tem em mente que a mesma alíquota incidente sobre produtos supérfluos é destinada à energia elétrica e às telecomunicações, essenciais ao exercício da dignidade da pessoa humana.

Diante disso, tendo em vista a atribuição de carga tributária elevada sobre o produto manifestamente indispensável à vida contemporânea da sociedade como um todo, resta evidente a inadequação da disposição de alíquota do ICMS por parte do Estado, uma vez que mercadorias luxuosas estão inferiormente classificadas, sendo inaceitável tal comparação em termos de essencialidade.

2.4 Dos limites constitucionais à discricionariedade do legislador na fixação de alíquotas de ICMS e do necessário controle judicial

Argumenta-se, em defesa da fixação de alíquotas exacerbadas por parte do Estado, que ela estaria fundamentada na discricionariedade legislativa e autonomia dos entes federados, cujos limites se tornam mais amplos diante da indeterminação do conceito de mercadoria ou serviço essencial, entretanto, nas palavras de Geraldo Ataliba, há uma "limitadíssima esfera de descrição" (ATALIBA, 1968, p. 15).

Nesse sentido, apesar de haver margem de discricionariedade na fixação de alíquotas, a classificação das mercadorias em essenciais e não essenciais encontra claras limitações jurídicas, o que abre espaço para um controle judicial - é dizer, ainda que haja liberdade para fixar diferentes alíquotas, os critérios para sua diferenciação estão pré-estabelecidos no texto Constitucional, ainda que por um conceito indeterminado como a essencialidade, sendo tal essencialidade, conforme

farta produção doutrinária e jurisprudencial já delineada, determinada a partir dos valores e objetivos constitucionais (v.g. SCHOUERI, 2019, p. 780).

Dessa maneira, considerando a normatividade dos princípios e a vinculação dos legisladores estaduais ao texto constitucional, convém invocar o art. 5º, XXXV, da CF/88, que preleciona que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Nesses termos, afirma-se que no Estado Democrático de Direito se impõe a possibilidade de controle do ato, inclusive normativo (BARROSO, 2018, p. 536). Dessa forma o judiciário deve zelar pela aplicação da seletividade, orientada pela essencialidade, na fixação das alíquotas.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho “o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua” (COÊLHO, 2015, p. 326).

Sobre o tema, para que não restem dúvidas quanto à legitimidade de tal controle jurisdicional, aponta-se a lição de Carrazza (2015, p. 542) segundo quem o princípio da seletividade autoriza o Poder Judiciário a decidir, em cada caso concreto submetido ao seu crivo, se uma mercadoria é essencial, e, caso afirmativo, a determinar que a operação jurídica com ela praticada seja menos onerada por meio de ICMS que a levada a efeito com outra considerada supérflua.

Verifica-se no caso concreto uma desproporcionalidade entre a alíquota cobrada para a energia elétrica e a essencialidade da referida mercadoria. A discricionariedade legislativa na determinação da seletividade não poderá introduzir incidência progressiva, tributando por alíquotas maiores os produtos mais necessários ao consumo coletivo, nem poderá discriminar entre produtos iguais com base em critério desvinculado da essencialidade do consumo (TORRES, 2014, p. 338).

É evidente que a energia elétrica é essencial, como exposto, visto que é inimaginável uma vida sem a referida mercadoria, tanto para o consumo residencial, quanto comercial e industrial. Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 783), corrobora:

Além de imediata agressão ao mandamento constitucional que impõe a Seletividade, o tratamento arbitrário que hoje se confere às alíquotas dos tributos sobre o consumo implica incrementar-se o já regressivo tributo sobre o consumo.

Por todo exposto, resta claro que a autonomia dos Estados na fixação de alíquotas, garantida pelo pacto federativo, encontra-se limitada pelos princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade. Todavia, no presente caso, há uma crassa contradição entre a essencialidade da energia elétrica para a economia brasileira e a alíquota aplicada pelo Estado, situação absolutamente insustentável e que deve, de pronta face, ser repelida.

2.5 Da inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS sobre energia elétrica com lastro em argumentos extrafiscais

Não raro, a Fazenda Estadual justifica o aumento das alíquotas sobre a energia elétrica com argumentos extrafiscais, relacionados à necessidade de estimular a redução do consumo de energia elétrica a fim de evitar crises de abastecimento ou danos ambientais. Este argumentação merece prosperar, como passaremos a demonstrar.

Em linhas gerais, enquanto a função fiscal do tributo se relaciona com sua característica arrecadatória, a função extrafiscal se relaciona com a sua possibilidade de intervir no domínio social e econômico, estimulando ou desestimulando condutas. Nas palavras de Carrazza, por meio da tributação o Estado tem a possibilidade de estimular aquilo que interessa ao interesse público ao tempo em que desincentiva aquilo que, ainda que lícito, não é útil ou conveniente ao país (CARRAZZA, 2015, p. 537). Assim, quando o Estado maneja a tributação com esta finalidade, de (des)estimular comportamentos, a arrecadação se torna mera consequência da intervenção estatal (MACHADO, 2015, p. 69).

Tratando-se, no entanto, contudo, de um tributo que incide sobre uma demanda inelástica, a alíquota atual do ICMS, ao encarecer os custos de uso deste bem indispensável à manutenção da vida moderna, não é capaz de estimular a

redução do consumo de energia, mas não somente onera o consumidor, conforme preliminarmente exposto.

A extrafiscalidade não pode implicar no agravamento sobre o consumo de produtos tidos por essenciais (BOMFIM, 2015, p. 258), como a energia elétrica por razões também econômicas, afinal, desde o período que sucedeu a Segunda Guerra Mundial, o desenvolvimento brasileiro se sustenta na industrialização, questão estritamente atrelada à disponibilidade de energia elétrica (SILVA, 2013, p. 10).

Contudo, ainda que pedra basilar do alavancamento econômico nacional, o setor elétrico tem padecido de uma tributação desproporcional: os encargos tributários deste setor correspondem a 45% do total do valor da conta de energia elétrica suportada pelos consumidores (FUCUCHIMA, 2020, np). Isto se dá, por óbvio, em razão da baixa elasticidade da demanda da energia elétrica enquanto produto, o que desperta os olhares dos governantes para um incremento de arrecadação sem considerar os impactos sociais subjacentes.

Como desdobramento dessa alta carga tributária, há de se compreender que as mercadorias e serviços brasileiros se inserem num cenário competitivo global, e esta competição se dá não somente no exterior, mas também em território nacional. Deste modo, um custo elevado de insumos acarreta em mercadorias e serviços mais caros, o que coloca a produção nacional dois passos atrás de seus concorrentes. Isso compromete a economia e, por decorrência lógica, a própria arrecadação, a qual, ainda que pautada em alíquotas elevadas, se faz incidir sobre uma base econômica muito menos relevante, conforme se infere da dita Curva de Lauffer (LIMA, REZENDE, 2019, p.239-255).

Faz-se mister considerar que há muito a concepção liberal de Estado Fiscal foi superada (CARVALHO, CRUZ JUNIOR, 2019, np), estando em voga a compreensão de que o papel do Estado é o de, também, regular e induzir atividades econômicas, daí emergindo a natureza extrafiscal dos tributos. Como decorrência lógica disso, é imperioso considerar que uma tributação heterogênea impõe a necessidade de uma racionalidade que compreenda a natureza indutora deste sistema.

Existe ainda, nesta extrafiscalidade, uma clara ofensa ao princípio da isonomia, um dos mais importantes da Carta brasileira que tem seu desdobramento no direito tributário por meio do já citado art. 150, II, da CF/88. O conceito de isonomia

presente na legislação brasileira está alinhado à premissa aristotélica de igualdade, que afirma a necessidade de tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de forma desigual na medida de sua desigualdade.

Em contradição com os ideais supracitados, o ente tributante produziu uma legislação regulamentadora do ICMS que coloca os pequenos, médios e grandes comerciantes, industriais e prestadores de serviços, em patamar de igualdade de capacidade contributiva, impondo alíquotas iguais a esses contribuintes, no que se refere ao consumo de energia elétrica.

Essa falta de observância às normas constitucionais prejudica os pequenos negócios, pois proporciona um fardo muito mais difícil de ser carregado por estes, ao contrário das grandes empresas, que têm maior capacidade econômica. Logo, a legislação trata os desiguais de maneira igual, praticando exatamente o contrário do ideal contido no princípio da isonomia.

Em suma, fixar altas alíquotas de ICMS no consumo de energia elétrica, ao argumento de desestimular o consumo do bem, além de ofender aos princípios da essencialidade e seletividade, impõe freios de progresso à nação, na contramão dos objetivos fundamentais postos no art. 3º da Carta.

2.6 Conclusão

Por todo o exposto, considerando toda a discussão constitucional envolvida na presente lide, é patente que a tributação sobre a energia elétrica comercializada pela Recorrente, SOUTOBORGES LTDA, exigida na exacerbada alíquota básica de 25%, é inconstitucional, principalmente ao balizar as demais alíquotas adotadas pelo ESTADO em outros itens que não são nem de perto tão essenciais do ponto de vista social, tais quais mercadorias luxuosas e mercadorias em geral, uma vez que o único critério compatível com o sistema tributário brasileiro para diferenciar as alíquotas de mercadorias seria a essencialidade.

Destarte, por toda a matéria de direito aqui ventilada, conclui-se que a utilização de altas alíquotas majoradas na cobrança do ICMS é uma ofensa à eficácia normativa dos princípios tributários, em especial a capacidade contributiva, a seletividade, a isonomia, a essencialidade e aos próprios freios constitucionais à

discricionariedade da Administração Pública - princípios estes que limitam a atuação extrafiscal da Fazenda Estadual.

DOS PEDIDOS

Por fim, a Recorrente reitera seus argumentos quanto à inconstitucionalidade das alíquotas, sendo a aplicação destas juridicamente inviável, rogando desta Corte para que seja provido o presente Recurso Extraordinário de forma que seja reformada a decisão de segundo grau para que se aplique a alíquota zero sobre o ICMS, prevista na lei estadual para as mercadorias essenciais, ou, subsidiariamente, a alíquota de 7% igualmente prevista na legislação para as mercadorias especialmente úteis, pelo mais lícito Direito.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Malheiro Editores. 5. ed. São Paulo, 2015.

AMORIM, Erick Elycio Reis. Eficiência e equidade na tributação do consumo residencial de eletricidade no Brasil: uma análise de microdados. 2010. 88 f., il. *Dissertação* (Mestrado Profissionalizante em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, Brasília, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BERGAMINI, Adolpho. *ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária*, 3ª Ed., São Paulo: Fiscosoft Editora, 2015.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Imperio do Brazil*. Rio de Janeiro, RJ, 22 de abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 12 jul. 2021.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 jul.2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AI-AGR-ED nº 515.168/MS. Relator: Cezar Peluso. Julgamento em 30/08/2005, Primeira turma. Publicação em 21/10/2005, DJe.

_____. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RE nº 634.457/RJ. Relator: Ricardo Lewandowski. Julgamento em 05/08/2014, Primeira Turma. Publicação em 15/08/2014, DJe.

_____. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RE nº 714.139/SC. Tema 745. Manifestação da Procuradoria Geral da República. Proferida em 03/03/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RE nº 714.139/SC. Tema 745. Voto do Relator, Ministro Marco Aurélio de Mello. Proferido em 05/02/2021, DJe.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012.

CANOTILHO, José Gomes. 3.2. Resposta J.J. Gomes Canotilho *in* COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). *Canotilho e a constituição dirigente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

CANOTILHO, José Gomes. 3.3. Resposta J.J. Gomes Canotilho *in* COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). *Canotilho e a constituição dirigente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, Editora Malheiros, 17ª Edição, São Paulo: 2015.

CARVALHO, Pedro de Menezes; CRUZ JUNIOR, Luis Carlos. *Estado Fiscal e Tributação Indutora*. Jus: São Paulo - SP, novembro de 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Editora Forense. 17. ed. Rio de Janeiro, 2020.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DA SILVA, Wagner Marcelino Gomes. *Tributação De Energia Elétrica E Bem-estar Social: uma análise regional*. 2016. 72 f. *Dissertação (Mestrado)* - Curso de Economia, Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2016.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERNANDEZ, Brena Paula Magno. *Economia do Setor Público*. - 4. impri. Florianópolis: UFSC, Centro Sócio Econômico, Departamento de Ciências Econômicas, 2014.

FUCUCHIMA, Letícia. Carga de tributo e encargo na conta de luz continua alta. *Valor Econômico*, 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2020/08/21/carga-de-tributo-e-encargo-na-conta-de-luz-continua-alta.ghtml>. Acesso em: 13 set. 2021.

GOMES, Ludmila de Sá Fonseca e. A demanda por energia elétrica residencial no Brasil: 1999 - 2006. 2010. *Dissertação* (Mestrado em Economia Aplicada) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

GUIMARÃES, Bruno A. França. A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito. *Revista de Direito Tributário Atual – IBDT*, n.º 37, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-seletividade-do-icms-sobre-o-fornecimento-de-energia-eletrica-e-sua-repeticao-de-indebito/>. Acesso em: 15 set. 2021.

GUIMARÃES, Danielle Montiel. Energia Elétrica Rural Irrigante: uma análise das elasticidades-preço e renda. 2018. 42 f. *Dissertação* (Mestrado) - Curso de Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Ufrgs) e, Porto Alegre, 2018.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *Interações*, Campo Grande, MS, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 69.

NETO, João Souza Alho, Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista Direito Tributário Atual*, ISSN: 1415-8124, São Paulo, n. 39, p. 208-232, 2018.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. *Revista JusNavigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4138>. Acesso em: 12 set. 2021.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo. Saraiva Educação, 2020.

POROCA, Victor Lúcio Cavalcanti. A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos Indiretos. *Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco*. Recife, PE, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Marcelo Squinca. Energia Elétrica e Industrialização: expansão do parque energético de Minas Gerais nos anos 1950. II Simpósio Internacional Eletrificação e Modernização Social, São Paulo, 2013.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *Revista Direito Tributário Atual v. 10*. São Paulo: 1990.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMAZ, Carlos Alberto Simões de. Constituição Dirigente e democracia. A Constituição Dirigente (ainda) como suporte normativo do desenvolvimento do projeto de modernidade periférica do Brasil. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. Brasília: TRF-1ª Região, 1989-v., número 7, ano 20, julho de 2008.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 506
CONTRIBUINTE

Anne Costa Bittencourt Andrade
Leonardo Pratali Camillo
Larissa Kelanny de Paula Estevam
Letícia de Miranda Camapum
Matteus de Oliveira Borelli

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) RELATOR(A) DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº _____ DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Recorrente: SOUTO BORGES LTDA.

Recorrida: ESTADO (Fazenda Pública Estadual)

MEMORIAIS DA RECORRENTE NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº _____

1. SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto por SOUTO BORGES LTDA ("Recorrente"), com fulcro no art. 102, III, "a" e "c" da Constituição Federal ("CF")¹, em face do Acórdão proferido pelo E. Tribunal de Justiça, que entendeu constitucionais as alíquotas do ICMS estabelecidas pelo ESTADO incidentes sobre as operações de distribuição de energia elétrica.

Conforme se verifica da legislação estadual, o ESTADO acabou por adotar a técnica da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços sujeitos ao ICMS, disciplinada pelo inciso III do § 2º do art. 155 da CF, prevendo alíquotas diferenciadas para os produtos e serviços de acordo com o respectivo grau de essencialidade. Nesse cenário, foram estabelecidas as seguintes alíquotas:

- (i) alíquota zero para alimentos, medicamentos e vestuários;
- (ii) alíquota de 7% para mercadorias especialmente úteis (eletrodomésticos e computadores);
- (iii) alíquota básica de 18% para mercadorias em geral;
- (iv) alíquota de 22% para itens luxuosos; e
- (v) alíquota de 25% para energia elétrica e serviços de comunicação.

¹ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...) III

- julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição; (...) c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

A Recorrente, por ser empresa que atua como distribuidora de energia elétrica no ESTADO dentro do Ambiente de Contratação Regulada ("ACR")², está sujeita (em geral) ao recolhimento do ICMS à alíquota de 25% sobre as operações com energia elétrica no ESTADO. Além disso, a depender do **perfil do consumidor** e da **quantidade de energia consumida**, o ESTADO determinou a incidência de alíquota diferenciada. Nesse sentido, quando a distribuição de energia elétrica é feita especificamente a (i) consumidores residenciais até o limite de 150 Kwh; e (ii) cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, a Recorrente recolhe ICMS à alíquota de 12%.

Dos fatos narrados acima, percebe-se, desde já, que a energia elétrica, a despeito de sua essencialidade para a vida cotidiana do cidadão e para a própria manutenção da sociedade tal qual se conhece hoje, **é a atividade econômica que sofre a maior carga tributária de ICMS no ESTADO**, com alíquota superior inclusive à que é aplicada aos itens luxuosos.

Assim, não se conformando com a tributação da energia elétrica pelo ICMS no ESTADO, a Recorrente ajuizou esta Ação Declaratória, buscando provimento jurisdicional que reconheça a essencialidade da energia elétrica e, conseqüentemente, declare que a distribuição da energia elétrica deve estar sujeita à alíquota zero; ou, ao menos, à alíquota de 7% incidente sobre itens especialmente úteis.

Não obstante as razões de fato e de direito que demonstrem a procedência de seu pedido, a pretensão da Recorrente foi julgada improcedente nas instâncias ordinárias. Assim, por entender que o MM. Juízo *a quo* acabou por contrariar o disposto nos arts. 155, § 2º, III, e 145,

§ 1º, da CF, não restou outra alternativa à Recorrente senão a interposição do presente Recurso Extraordinário, nos termos das razões expostas adiante.

² Vide Pedidos de Esclarecimento nºs 18, 22 e 24.

2. RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO

2.1. A tributação sobre o consumo e a capacidade contributiva do consumidor final

De acordo com o § 1º do art. 145 da CF³, os impostos, sempre que possível, deverão ser pessoais e graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Nesse cenário, a capacidade contributiva surge como o corolário do princípio da igualdade⁴, na medida em que determina que “cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”⁵.

Nos tributos tidos como diretos, em que o contribuinte de direito é aquele que suporta o ônus tributário, é intuitiva a percepção do caráter pessoal do imposto, bem como a aferição da capacidade contributiva do contribuinte. Isso porque estes tributos “atingem manifestações imediatas da capacidade contributiva dos cidadãos, a saber: seus patrimônios e suas rendas”⁶, de forma que a hipótese material de incidência permite a consideração de elementos pessoais do contribuinte⁷.

Por outro lado, nos impostos chamados de indiretos, como o ICMS, o contribuinte de direito, isto é, aquele legalmente responsável pelo recolhimento do tributo, não necessariamente é a pessoa que arca com o seu encargo financeiro.

³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

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

⁴ “Ou seja: o Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do Princípio da Igualdade. Como este exige um parâmetro, a Capacidade Contributiva vem preencher a exigência do Princípio da Igualdade, conferindo critério para a comparação de contribuintes.” Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 198.

⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo;

Zilveti, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47.

⁶ MOREIRA, André Mendes. Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais). São Paulo, 2009, p. 17.

⁷ COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 88.

Aliás, no ICMS, enquanto imposto indireto e que incide sobre o consumo, se pressupõe que a carga tributária é repassada aos elos subsequentes da cadeia produtiva, até que seja suportada pelos consumidores finais, estes chamados de contribuintes de fato⁸.

Assim, apesar de o consumidor final não ser o contribuinte de direito, isto é, quem possui a relação jurídico-tributária imediata com o Estado, nos termos definidos pelo art. 121 do CTN, é ele, ao fim e ao cabo, quem arcará com a carga tributária do ICMS que lhe foi repassada por meio do preço do produto consumido⁹.

Isso se evidencia na discussão dos autos quando se verifica, por exemplo, que os medicamentos, a despeito de serem majoritariamente produzidos por grandes empresas farmacêuticas com elevado poder econômico, são tributados à alíquota zero pelo ICMS no ESTADO. Isso ocorre justamente porque a capacidade contributiva que se pretende alcançar nas operações sujeitas ao ICMS é a do consumidor final, não daquele que paga o imposto.

No caso em exame, a despeito de a Recorrente possuir a relação-jurídico tributária como ESTADO, e ser quem recolhe o ICMS em favor dos cofres públicos, são os consumidores finais, isto é, os clientes da Recorrente quem suportam a carga tributária¹⁰.

Sobre esse ponto, e especificamente no que diz respeito às operações de distribuição de energia elétrica, o repasse do encargo financeiro do ICMS ao consumidor final é ainda mais evidente, tanto porque (i) no mercado regulado os consumidores cativos¹¹ não podem escolher de quem adquirem energia, tornando o repasse econômico dos custos dos tributos no preço do fornecimento de energia elétrica uma prática corriqueira; como porque (ii) a curva da demanda de energia elétrica é relativamente inelástica, de forma que o consumo pouco varia em razão da alteração do preço cobrado, conforme será explorado a seguir.

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICMS: leite, crediário e micro-empresa. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990, p. 2.945.

⁹ BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

¹⁰ Vale destacar que já foi superada, nas instâncias ordinárias, toda discussão referente à legitimidade ativa da SOUTO BORGES (vide Esclarecimentos nºs 25 e 26).

¹¹ Vide Esclarecimentos nºs 14, 15, 16 e 22.

Não obstante a aplicação do princípio da capacidade contributiva possa enfrentar problemas práticos com relação à tributação sobre o consumo – como o risco da fixação de uma alíquota de ICMS afetar os consumidores finais ricos ou pobres (“efeito-carona”¹²), uma vez que o gravame incide sobre a operação¹³, e não sobre a pessoa do consumidor final –, fato é que, na CF de 1988, o conceito de capacidade contributiva não deve ser analisado *globalmente*, mas tão somente *proporcionalmente* ao tributo ora em análise¹⁴. Assim, por mais que a verificação da capacidade contributiva não se realize mediante a consideração da *totalidade* da renda dos consumidores finais, esta é verificada mediante a *utilização* da renda no *consumo*¹⁵. Por esse motivo, com relação ao IPI e ao ICMS, impostos incidentes sobre o consumo, a CF impôs outra técnica, com seu respectivo critério, com a finalidade de se atender à capacidade contributiva. Essa técnica é a *seletividade*, e o critério constitucionalmente determinado é o da *essencialidade das mercadorias e serviços*. Assim, conforme será demonstrado abaixo, a finalidade da regra da seletividade em função da essencialidade do bem e serviço é a consagração do princípio da capacidade contributiva no ICMS¹⁶.

2.2. A seletividade, em função da essencialidade, do ICMS

Conforme exposto, a CF determinou que os Estados observarão a seletividade na incidência do ICMS com base no critério da essencialidade das mercadorias e dos serviços, consoante disposto no art. 155, § 2º, inciso III, CF.

Neste sentido, o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto estabelece que a incidência do ICMS seja inversamente proporcional à sua importância. Isto significa dizer que, quanto mais essencial for o produto para a

¹² MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 43.

¹³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. Revista de Direito Tributário, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p.104.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 531.

¹⁵ TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. Direito tributário (Steuerrecht). 18. ed. alemã. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. I, p. 220.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.585.

garantia do mínimo existencial, menor será a tributação atribuída ao produto, bem ou serviço fornecido, e vice-versa, qualquer que seja a técnica adotada para sua operacionalização¹⁷.

Na prática, o objetivo do Constituinte ao determinar a observância dos Estados à seletividade no ICMS, era garantir a desoneração na comercialização de produtos essenciais à população, a fim de adequar a incidência conforme a capacidade contributiva do consumidor final, que, conforme explicado no tópico anterior, é quem de fato arca com o ônus da tributação. Com isso, objetiva-se resguardar a manutenção do mínimo existencial aos indivíduos, de encontro com o princípio da dignidade da pessoa humana.

Por esse motivo, a adoção da técnica da seletividade em função da essencialidade deve ser tida como uma obrigatoriedade em qualquer caso. Tanto é que, o constituinte sequer conferiu discricionariedade ao Poder Público na adoção da seletividade quando da incidência do ICMS, tratando-se, verdadeiramente, de um dever cogente a ser reverenciado, conforme ensinam Regina Helena Costa¹⁸ e Roque Carrazza¹⁹.

Isso porque, é por intermédio do binômio "Seletividade/Essencialidade" que se atende o regramento constitucional e se equilibra a carga tributária do ICMS suportada pelo consumidor final para o consumo dos produtos e serviços essenciais. Isto posto, a locução "*poderá*" deve ser lida como "*deverá*", não sendo possível invocar o argumento da fiscalidade do ICMS para afastar a obrigatoriedade

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alterações de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 159. São Paulo: Dialética, 2008, p. 107-114 (109). CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alcance das vantagens fiscais concedidas com fundamento no princípio da seletividade do IPI. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 3. São Paulo: Dialética, 1999, p. 267-283 (273).

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 104.

¹⁹ "Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo "*poderá*" equivale juridicamente a um *peremptório "deverá"*. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória. Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um "*poder*", ela, *ipso facto*, está lhe impondo um "*dever*". É por isso que se costuma falar que pessoas políticas têm poderes-deveres (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, *deveres-poderes*). Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed., rev. e ampl., até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Editora Malheiros, p. 458.

da seletividade atribuída a este imposto²⁰.

Inclusive, foi por entender dessa forma que a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal ("STF"), por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634.457/RJ, se posicionou no sentido de que a seletividade no âmbito do ICMS **é de observância obrigatória**:

"Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, **tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais**". (RE 634457/RJ, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe 15/08/2014) (grifos nossos)

Ainda, não cabe suscitar que o contraste da redação constitucional dos dispositivos que veiculam a seletividade do IPI ("*deverá*") e do ICMS ("*poderá*") indicaria a natureza facultativa do segundo, uma vez que, em havendo espaço de bitributação econômica entre os dois impostos ratificada pela própria CF (art. 155, §2º, inciso XI²¹), revela-se desarmônico atribuir uma tributação mais branda a título de IPI para um bem considerado como essencial e, ao mesmo tempo, manter uma tributação regular de ICMS²².

De toda forma, mesmo que não se entendesse que a seletividade fiscal é uma obrigatoriedade irrestrita, ainda assim, haveria razões que justificariam o tratamento diferenciado da incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e a consequente determinação de inconstitucionalidade da estipulação de alíquotas tal qual feita pelo ESTADO.

²⁰ FREITAS, Leonardo Buissa. Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 251.

²¹ "(...) XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;"

²² ESTURILIO, Regiane Binhara. A seletividade no IPI e no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 112-113.

Neste sentido, vale lembrar das lições de Humberto Ávila²³, para quem, nas operações que envolvem energia elétrica, a essencialidade deste produto fica ainda evidente, pois a própria CF tratou deste bem como sendo mais “importante” do que outros, tendo em vista que conferiu competência exclusiva da União para explorá-lo diretamente, ou mediante autorização/concessão (art. 21, CF).

Esta é a razão pela qual não é permitido ao legislador estadual tratar como igual aquilo que o Constituinte tratou como diferente ou mais importante. Logo, com relação à energia elétrica, a adoção da seletividade nas alíquotas de ICMS com base na essencialidade é de observância obrigatória aos Estados, dado que tal produto possui tratamento constitucional diferenciado, não podendo sofrer tributação de igual modo aos produtos não essenciais.

Ademais, é possível entender que a seletividade fiscal, ainda que fosse facultativa, uma vez adotada, deve ser implementada em função da essencialidade e **em relação a todos os produtos tributados** pelo Estado, não atribuindo tratamento diferenciado a tributação do ICMS por motivos que não sejam compatíveis com a capacidade contributiva dos consumidores. Isto é, caso se entenda que o ICMS não precisa ser seletivo, há de se destacar que, *se for*, deve ser seletivo em função da essencialidade “até o final” – para todos os produtos e situações.

Ou seja, a partir do momento em que o Estado optou por adotá-la, tem o dever constitucional de levar a efeito a diferenciação das alíquotas com base em um único critério, qual seja, a **essencialidade do produto**, que no caso é a energia elétrica²⁴.

Dessa forma, pode-se concluir que é vedado ao legislador estadual (i) fazer uso da expressão “*poderá ser seletivo*” contida na Carta Magna no nefasto intento de aumentar a cobrança de um tributo incidente sobre bem nitidamente essencial, bem como (ii) utilizar qualquer outro critério para aplicação da seletividade que não

²³ ÁVILA, Humberto. Seletividade do ICMS. In: ALVIM, Arruda; ALVIM, Eduardo Arruda; GALDINO, Flavio (coords.). Uma vida dedicada ao direito: estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2020, p. 357-368.

²⁴ “Se o for, porém, **essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.**” Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro, 2000, p. 71-72.

a essencialidade, conforme determinado pelo Constituinte no art. 155, §2º, III²⁵.

2.3. A essencialidade da energia elétrica

Especificamente quanto ao fornecimento de energia elétrica, é incontroversa a sua essencialidade, tendo em vista que se faz necessária a todas as pessoas, empresas, indústrias e, conseqüentemente, para o desenvolvimento socioeconômico do país. No mundo contemporâneo, não ter acesso à energia elétrica, na prática significa não poder conservar alimentos, iluminar lares, utilizar qualquer eletrodoméstico, ter acesso a meios de comunicação, produzir medicamentos, alimentos, produtos de higiene, vestuário, cosméticos etc.

Não é à toa que, de acordo com dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ("IBGE"), atualmente, 99,8% da população brasileira consome energia elétrica²⁶, sendo que, de acordo com a Empresa de Pesquisa Energética ("EPE"), o consumo residencial é a segunda classe que mais consome eletricidade no país²⁷, ficando abaixo apenas das Indústrias. Tal entendimento é confirmado por Hugo de Brito Machado para quem:

"Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, na comunidade e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós. **Assim, não nos parece razoável colocar-se em dúvida a essencialidade da energia elétrica.** A alíquota do ICMS incidente sobre o seu consumo não deve ser maior do que aquela geralmente aplicável para as demais mercadorias"²⁸.

Tanto é assim, que, não só a CF estabeleceu caráter de prioridade à energia elétrica (art. 21, CF), assim como a própria legislação brasileira no art. 10, I, da Lei nº 7.783/1989, que "dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p 397.

²⁶ IBGE - Proporção da população com acesso à energia elétrica. Disponível em: <https://pgiods.ibge.gov.br/index.html?mapid=128>. Acesso em 09/09/2021.

²⁷ Disponível em: <https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/anuario-estatistico-de-energia-eletrica>. Acesso em 09/09/2021.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 155, agosto/2008, p. 51/52.

essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade” define como serviço essencial a produção e distribuição de energia elétrica: “Art. 10 São considerados serviços ou atividades **essenciais**: I - tratamento e abastecimento de água; **produção e distribuição de energia elétrica**, gás e combustíveis; [...]”

Por ostentar essa característica de essencial, o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica deve (obrigatoriamente) ser diferenciado, minorado, sob pena de se violar frontalmente a determinação do art. 155, § 2º, III, da CF.

Isso porque, os consumidores de energia elétrica no Estado são classificados como *cativos* de acordo com a Lei nº 9.074/95²⁹. Ou seja, **esses consumidores é permitido contratar energia elétrica somente através de uma única e pré-determinada concessionária distribuidora de energia elétrica, não sendo possível a escolha da fonte de geração da energia consumida.**

Justamente por este motivo, o consumo de energia elétrica na empresa distribuidora de certa região permanece sempre constante, pois não há concorrência disponível aos consumidores finais, que se veem obrigados a comprar energia de uma única empresa, independentemente da variação de preços ou alíquotas sobre consumo. Essa realidade torna o repasse econômico dos custos dos tributos no preço do fornecimento de energia elétrica uma prática simples e corriqueira por parte das concessionárias fornecedoras de energia elétrica, ainda que o montante de tributo pago seja claramente inconstitucional, por violar à regra da seletividade em função da essencialidade.

É válido dizer que, no Brasil, o consumo cativo de eletricidade é demasiadamente superior ao consumo livre. Para se ter uma ideia, no ano de 2020 o consumo cativo total de energia elétrica foi de 307.196 Gwh, sendo que o consumo livre total para o mesmo ano não ultrapassou 168.451 Gwh³⁰. Esses dados demonstram que atualmente o consumo cativo é praticamente o dobro do consumo livre de energia elétrica, representando cerca de 70% dos consumidores de energia elétrica.

²⁹ Vide Pedido de Esclarecimento nº 14.

³⁰ Disponível em: <https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/anuario-estatistico-de-energia-eletrica>. Acesso em 09/09/2021.

Ora, tendo em vista que o consumo de energia elétrica é essencial e ocorre de forma constante no Brasil (principalmente através dos consumidores cativos) e em larga escala (Ex: 99,8% da população brasileira), é evidente que o produto possui a chamada "demanda relativamente inelástica"³¹. Significa dizer que o consumo de energia elétrica tende a permanecer estável, mesmo com o aumento do preço ou a majoração das alíquotas de ICMS impostas pelo Estado³².

A inelasticidade da demanda por energia elétrica contribui para que o Estado utilize alíquotas desproporcionais e elevadas para tributar tal bem, haja vista o grande potencial de receita relativamente à geração de receitas. E não é só, como os consumidores são cativos, não há qualquer preocupação do mercado ou das distribuidoras em proteger os consumidores finais em relação à variação de preços ou alíquotas.

Neste sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ("STJ") quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.299.303/SC³³, no qual o relator Min. Cesar Asfor Rocha reverberou que *"no campo do fornecimento de energia elétrica, inexistente ou praticamente inexistente concorrência capaz de impor à concessionária atitudes no sentido de defender o interesse do consumidor"*.

Por isso mesmo é que a CF veda que o legislador tributário dê um tratamento extremamente gravoso a bens essenciais, afinal, conforme sabido, a aplicação da regra da seletividade em função da essencialidade é imperativo decorrente do princípio da capacidade contributiva, sendo inconstitucional a finalidade de confisco imposta pelo Estado.

2.4. A inafastabilidade do crivo judicial

Outro ponto digno de destaque é a possibilidade de apreciação da alteração das alíquotas de ICMS pelo Poder Judiciário. O ESTADO postula que a fixação das alíquotas, por ser uma discricionariedade estatal, não poderia ser apreciada pelo

³¹ MATTOS, Leonardo Bornacki de; LIMA, João Eustáquio de. Demanda residencial de energia elétrica em Minas Gerais: 1970-2002. Nova Economia, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, set./dez. 2005, p. 31-52.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 64.

³³ REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, Dje 14/08/2012.

Poder Judiciário, isto é, não poderia o Poder Judiciário interferir nas alíquotas estabelecidas pelos Estados, sob pena de suposta violação à separação dos Poderes.

Tal entendimento, no entanto, não prospera, visto que o que se pleiteia no presente caso não é a estipulação de alíquotas pelo Poder Judiciário, mas única e simplesmente o controle das alíquotas já estabelecidas pelo Poder Legislativo, à luz de princípios e regras constitucionais que ordenam a fixação de alíquotas com base na essencialidade e que, caso respeitados, implicariam tributação da energia elétrica à alíquota de zero por cento, destinada a mercadorias essenciais, ou, ao menos, à alíquota de 7%, para mercadorias especialmente úteis.

Assim, não se questiona aqui a possibilidade de o legislador ordenar o sistema tributário valendo-se da discricionariedade protegidas pelo constituinte. Isto, no entanto, não significa concordar que inexistente qualquer limite a sua atuação, situação na qual a discricionariedade se converteria em arbítrio, essencialmente inconstitucional.

Neste sentido, ainda que a CF por vezes conte com enunciados normativos indeterminados, como é o caso da *essencialidade*, isso não é sinônimo de uma indeterminação da aplicação dos mesmos ou blindagem ao controle judicial³⁴.

Em verdade, ainda que seja um conceito indeterminado, existe um núcleo de eficácia que deve ser preservado. Isto é, ainda que se considere a existência uma autorização constitucional para instituição de um critério e estipulação de alíquotas, esta não pode ser feita de forma arbitrária, desprestigiando a sistemática do próprio texto constitucional.

Com efeito, mesmo que se considere que a seletividade em função da essencialidade seja uma faculdade do legislador, o Judiciário tem o **dever** de, quando instado a fazê-lo, intervir ao identificar o uso desse poder de forma ferir mandamentos constitucionais.

Esta é a mesma lógica que levou Martha Leão a defender a possibilidade do controle das alíquotas pelo do Judiciário quando analisando a incidência de IPI sobre

³⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e controle jurisdicional. 2. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 27-28.

a produção de açúcar:

*“Ao que parece, o fato de se aceitar que a norma tributária pode ser usada como instrumento de intervenção na ordem econômica e social leva ao afastamento da possibilidade de um controle mais rígido sobre a forma como isto é feito. **Confunde-se, por conseguinte, autorização para instituição com autorização para a instituição de qualquer forma, sem se atentar para o fato de que o modo como isto é feito necessita ser controlado pelo Poder Judiciário,** tendo em vista não apenas a existência de uma possível violação ao princípio da isonomia, mas também uma violação desproporcional aos princípios da liberdade e da propriedade. Além disso, **ignora-se a necessidade de que estas normas sofram um controle com relação à sua eficácia, atentando-se para o fato de que se estas não se mostram aptas para a produção dos efeitos indutores desejados,** não podem ser consideradas como legítimas e proporcionais do ponto de vista da restrição causada aos direitos fundamentais envolvidos.”³⁵ (grifo nosso)*

Conforme já foi explorado até aqui, na tributação do ICMS, o legislador opta pela aplicação de alíquotas maiores para produtos supérfluos e menores para produtos essenciais. Todavia, no presente caso, o que se verifica é exatamente o oposto: embora a energia elétrica ocupe posição de primeira necessidade, sua tributação é realizada a alíquotas elevadas, inclusive superiores à alíquota estabelecida para bens supérfluos. Ora, a CF não atribui aos Estados o poder de fixar alíquotas de forma aleatória, mas estipula critérios a serem observados em prol de finalidades constitucionalmente almejadas, critérios estes que evidentemente não foram observados.

Dessa forma, é de fácil percepção que, no presente caso, o legislador extrapola a sua capacidade de ação em eleger alíquotas. Ignorar os limites, que o ordenamento jurídico impõe, implica um agir arbitrário³⁶, de modo que é notória a possibilidade de controle pelo Judiciário, a fim de reparar evidente violação, nos termos do art. 5º, XXXV, da CF, especialmente na essencialidade - que se trata de questão de interpretação jurídica e não de efetiva discricionariedade - a qual suporia

³⁵ LEÃO, Martha. A seletividade em função da essencialidade e a interpretação do Supremo Tribunal Federal. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 19, n. 110, p. 79-89, mar./abr. 2021.

³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e controle jurisdicional. 2. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 30.

um campo de liberdade decisória para o Estado³⁷. Em outros termos, cuida-se de puro e simples controle constitucional, de competência desta e. Corte, conforme disposto no art. 102, III, "a" e "c" da CF.

Ou seja, além de ser possível recorrer ao Judiciário diante da violação ao mandamento constitucional, neste caso é imprescindível fazê-lo. Quando se leva em consideração o fato de que a seletividade é uma forma constitucionalmente **imposta** de concretização do princípio da capacidade contributiva, relacionando-se, assim, com a proteção de direitos fundamentais, principalmente o da proteção da dignidade humana e propriedade privada, torna-se, então, evidente se tratar de uma questão juridicamente sensível, a qual **deve** ser submetida ao controle judicial.

Ainda, há quem diga que as alíquotas majoradas no caso da energia elétrica decorreriam de suposta função extrafiscal, função essa que é discricionária ao Poder Executivo e Legislativo. Ocorre que o ICMS, diferentemente do IPI, não é um tributo reconhecido por cumprir função extrafiscal e, ainda que o fosse, não faz sentido que, por ser a extrafiscalidade uma discricionariedade, não se tenha qualquer tipo de controle pelo Judiciário, conforme lição da Martha Leão, sobre o IPI, indicada acima.

Ora, afirmar que o Judiciário não é competente para avaliar a estipulação de alíquotas, implicaria aceitar que independentemente da alíquota, o tema estaria fora da alçada dos tribunais, e com isso, aceitar a hipótese de que se o legislativo decidisse fixar uma alíquota de 50%, 60%, ou mais, ainda assim seria vedado ao Judiciário intervir, sob o simples fundamento da "extrafiscalidade", como se este representasse uma carta em branco ao Legislativo, que oblidasse de qualquer tipo de controle.

Cabe destacar que a jurisprudência nacional tem entendido pela possibilidade do controle de alíquotas pelo Poder Judiciário. Neste sentido, o ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento da ADPF 772, entendeu que o Tribunal poderia apreciar a fixação de alíquotas de imposto incidente na importação de armas de fogo, na medida que a instituição de benefícios fiscais – *in casu*, alíquota de 0% de Imposto sobre a importação de pistolas e revólveres – violava princípios

³⁷ FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil. Revista da Faculdade de Direito UFPR, Curitiba, v. 65, n. 3, p. 49.

constitucionais sensíveis. Vejamos:

“A tudo isso se soma a violação ao princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), sem a existência de um outro valor constitucional que com ele pudesse vir a ser ponderado. Revólveres e pistolas não são bens de primeira necessidade nem possuem preços acessíveis à generalidade dos brasileiros. Com a desoneração em questão, favorece-se um grupo restrito de indivíduos, que não somente preenchem os requisitos formais para a aquisição do armamento, como também possuem, em geral, substancial capacidade econômica, considerando a renda média nacional. Assim, também aqui, o benefício fiscal em discussão não passa no teste da proporcionalidade” (grifos nossos)

Nota-se que o STF em momento algum hesitou em considerar inconstitucional a aplicação da alíquota 0% de Imposto de Importação para revólveres e pistolas, ou seja, este mesmo Tribunal vem realizando controle de alíquotas quando percebe haver uma violação ao princípio da capacidade contributiva, violação esta idêntica a que ocorre no caso da energia elétrica.

Por todo o exposto, resta claro que o Poder Judiciário tem competência para analisar o presente caso, sendo assim, não há violação ao Princípio da Separação de Poderes.

2.5. A inconstitucionalidade da alíquota de 25%

Tendo demonstrado, nos itens acima, os contornos constitucionais da regra da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços no ICMS, a essencialidade da energia elétrica e a inafastabilidade da análise judicial sobre a matéria, cabe à Recorrente, agora, demonstrar específica e detalhadamente a inconstitucionalidade das alíquotas de ICMS no ESTADO sobre as operações com energia elétrica.

Desde já, a Recorrente destaca que, no que diz respeito à alíquota de 25%, seu enfrentamento está diretamente relacionado à finalidade que ela pretende promover, ou seja, seu caráter é de fiscalidade ou de extrafiscalidade. Nesse cenário, de acordo com Hugo de Brito Machado, a função fiscal de um tributo se refere à característica arrecadatória de recursos financeiros pelo estado, pretendendo

promover capacidade contributiva, enquanto a função extrafiscal diz respeito à eficácia intervencionista do tributo no domínio econômico e social (sendo o caráter arrecadatório mera consequência dessa intervenção)³⁸.

Contudo, há de se ressaltar que não consta nos autos qualquer informação levantada pelo ESTADO acerca de eventual justificativa extrafiscal para adoção da alíquota de 25%³⁹. Por esse motivo, e em respeito ao pleno exercício de seu direito de defesa, não resta outra alternativa à Recorrente senão enfrentar essa alíquota em ambos os cenários, demonstrando que, seja ela fiscal ou extrafiscal, a alíquota de 25% é claramente inconstitucional. Vejamos.

2.5.1. A inconstitucionalidade da alíquota de 25% de caráter fiscal

Como demonstrado, a CF determinou que o ICMS deve ser estabelecido pelos estados em atenção à regra da seletividade em função da essencialidade dos bens e serviços. Nesse cenário, as Cortes Superiores possuem o entendimento consolidado de que "a seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação", ou seja, faz-se necessário que se analise "as demais incidências e alíquotas previstas na legislação estadual"⁴⁰. Ganha destaque nessa análise, portanto, o princípio da razoabilidade.

Conforme leciona a Professora Weida Zancaner, o princípio da razoabilidade é essencial ao sistema jurídico e à proteção aos direitos, na medida em que se apresenta como norma balizadora em diversos momentos distintos, quais sejam: **(i)** como critério para reconhecimento de inconstitucionalidade da lei; **(ii)** como condição de legitimidade dos atos administrativos; e

(iii) como baliza do Judiciário na aplicação da norma ao caso concreto⁴¹.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 69.

³⁹ Vide Pedido de Esclarecimento nº 11.

⁴⁰ Nesse sentido: **(i)** RMS 29.428/BA, Min. Mauro Campbell, 2ª Turma, DJe 31/05/2011; **(ii)** RMS 32.425/ES, 2ª Turma, Min. Mauro Campbell, DJe 04/03/2011; **(iii)** RMS 28.227/GO, Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 20/0/2009; e **(iv)** AgRg RMS 26.832/RJ, Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, DJe 21/08/2009.

⁴¹ ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 2.

Assim, a adoção do princípio da seletividade, significa dizer que o julgador deve verificar, por meio da comparação das alíquotas do ICMS estabelecidas pelo ESTADO, se a alíquota de 25% respeita a regra da seletividade em função da essencialidade da energia elétrica. Diante disso, e tendo demonstrado nos itens acima que a energia elétrica é produto absolutamente essencial, como inclusive é reconhecido por esse C. STF⁴², não resta alternativa à Recorrente senão a de comparar a alíquota de 25% que recai sobre as operações com energia elétrica com as alíquotas de outros produtos, tanto essenciais, como supérfluos.

Ora, Excelências, a inconstitucionalidade dessa alíquota se demonstra notória e incontestável quando se observa que ela supera, inclusive, a alíquota de 22% que recai sobre itens luxuosos. Vale destacar que em hipótese idêntica à presente, esse C. STF já reconheceu, no julgamento do AgRg no RE 634.457, a inconstitucionalidade de alíquota de ICMS incidentes sobre a energia elétrica que seja maior do que a alíquota aplicável a itens supérfluos ou de luxo:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (...) **II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos.** III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 634457 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe 15/08/2014) (*grifos nossos*)

⁴² Nesse sentido: SS 4.093/RJ, DJe-093 20.05.2015.

Vejam, Excelências, que o entendimento adotado por essa C. Corte é irreparável: não pode aceitar que operações envolvendo bens reconhecida e sabidamente essenciais sejam oneradas com alíquota superior àquelas aplicadas a itens de caráter supérfluo e luxuosos.

Contudo, não basta que a alíquota de ICMS incidente sobre energia elétrica seja reduzida para a alíquota básica de 18%, incidente sobre mercadorias em geral. Isso porque, a energia elétrica não é uma mercadoria cujo grau de relevância e essencialidade é equiparável a qualquer outra mercadoria comum. Consequentemente, a CF impediu, por meio da regra da seletividade em função da essencialidade no ICMS, que o ESTADO estabeleça uma alíquota superior àquela que foi adotada para os bens considerados essenciais (tributados à alíquota zero) e especialmente úteis (sujeitos à alíquota de 7%). Isso se dá por três motivos principais.

Em primeiro lugar, porque, por meio da análise comparativa dos bens tributados pelo ICMS no ESTADO, não há quem discorde que a energia elétrica é hoje tão essencial quanto alimentos, medicamentos e vestuários. Assim como estes bens tributados à alíquota zero do ICMS, a energia elétrica é indispensável para o desenvolvimento do país e para a proteção da dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil⁴³.

Esse é o entendimento da D. Procuradoria-Geral da República que, em Parecer apresentado nos autos do RE nº 714.139/SC, defendeu que não poderia ser atribuída alíquota majorada sobre energia e telecomunicações, pois são "*essenciais ao exercício da dignidade humana*". Portanto, partindo da análise comparativa, é evidente que a energia elétrica deve estar sujeita à mesma alíquota zero incidente sobre alimentação, vestimenta e medicamentos.

Em segundo lugar, a energia elétrica é um insumo indispensável no processo produtivo de todos esses bens, inclusive daqueles tributados à alíquota zero. Dessa forma, é evidente que o fornecimento de energia elétrica não poderia ser tributado pelo ICMS à 25%, uma vez que se estaria, indiretamente, onerando excessivamente

⁴³ "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana".

todo o processo produtivo de bens que o próprio ESTADO, ao considerar como essenciais e especialmente úteis e tributá-los à alíquota zero, pretendeu democratizar seu acesso à população geral, dado o seu caráter de "necessidade ou indispensabilidade [...] para as pessoas no contexto da vida atual em nosso país"⁴⁴.

Nem se diga que o consumo de energia elétrica de consumidores residenciais ou as cooperativas rurais que consomem **acima** dos limites de 150 Kwh e 500 Kwh, respectivamente, consomem quantidades **supérfluas ou não-essenciais** de energia elétrica, pois a aferição da essencialidade é realizada objetivamente a partir do produto, bem ou serviço tributado, não sendo possível considerar menos essencial a energia elétrica consumida acima dos patamares legais fixados⁴⁵ para fins de aplicação da alíquota de 12%.

Por esses motivos, é inegável que deve ser dado à energia elétrica o mesmo tratamento tributário que foi dado à alimentação, vestuário e medicamentos, de forma que seja determinada a redução da alíquota a zero nas operações com energia elétrica do ESTADO.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, há ainda um terceiro motivo pelo qual a alíquota de ICMS aplicável à distribuição de energia elétrica não poderia também ultrapassar a alíquota de 7% que foi estabelecida sobre os bens especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores. Isso porque, com relação a estes bens, a energia elétrica não apenas compreende os seus processos produtivos, como também é estritamente necessária para que seja possível seu uso, isto é, sem energia elétrica, nenhum eletrodoméstico ou computador pode funcionar.

Diante de todo o exposto, tem-se como certa a necessidade de que seja determinada a redução da alíquota de 25% de ICMS sobre as operações com energia elétrica, no seu caráter fiscal, à zero, ou, ao menos, à 7%, para que seja plenamente atendida a regra da seletividade do ICMS em razão da essencialidade do serviço, tal qual determinado no art. 155, § 2º, III da CF.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada, em Revista Dialética de Direito Tributário nº 155. Dialética. São Paulo. 2008, p. 51.

⁴⁵ CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 136-137.

2.5.2. A inconstitucionalidade da alíquota de 25% de caráter extrafiscal

Em primeiro lugar, como já afirmado, o ESTADO não trouxe aos autos qualquer informação ou justificativa no sentido de que a alíquota de 25% sobre a energia elétrica teria caráter extrafiscal⁴⁶. Esse fato, por si só, já seria suficiente para demonstrar a inconstitucionalidade dessa alíquota, na medida em que, para que uma norma tributária de natureza indutora seja constitucionalmente válida ela precisa ser verificada no fim objetivamente determinado pela lei⁴⁷, ou pelos seus efeitos práticos promovidos⁴⁸. No presente caso, não só não há informações sobre a intenção legislativa de se tratar essa alíquota como extrafiscal, como também não consta qualquer dado sobre eventuais efeitos práticos que se pretendia atingir com essa alíquota, como o desestímulo ao consumo de energia elétrica, uma vez que o ESTADO não sofre com escassez ou racionamento de energia elétrica.

Ainda que superado esse ponto preliminar, o ESTADO não poderia ter instituído o ICMS com alíquotas de caráter extrafiscal. Isso porque, a regra da seletividade em função da essencialidade, conforme demonstrado acima, foi a forma estabelecida constitucionalmente para se presumir a capacidade contributiva dos consumidores, contribuintes de fato do ICMS. Logo, sendo a capacidade contributiva a forma de distribuição do ônus tributário de acordo com a fiscalidade do tributo, a adoção de uma alíquota extrafiscal desvirtuaria, por completo, a regra da seletividade do ICMS.

Não bastasse isso, vale destacar a **falta de competência dos Estados** para veicular normas de caráter indutor no que diz respeito às questões envolvendo energia elétrica. Isso porque, conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, normas tributárias extrafiscais apenas podem ser instituídas pelo ente que detenha, a um só tempo, tanto a competência para tributar como a competência regulatória sobre o respectivo setor:

⁴⁶ Vide Pedido de Esclarecimento nº 11.

⁴⁷ LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série Doutrina Tributária Volume XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 49

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 24-32; VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrição a direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017, pp. 203-207.

*"Normas tributárias indutoras sujeitam-se: i) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; ii) **por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzem normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.**"*

De acordo com Diego Bonfim, essa medida seria decorrente da interpretação teleológica da CF e do ordenamento jurídico brasileiro, na medida em que *"o trabalho desenvolvido pelo constituinte na distribuição rigorosa de competência reguladora não pode ser abalado pelo exercício da competência tributária pelos demais entes federados"*⁴⁹.

Ora, Excelências, especificamente com relação à energia elétrica, o art. 22, inciso IV da CF determinou expressamente que compete privativamente à União legislar sobre essa matéria⁵⁰. Portanto, na hipótese de se admitir que a alíquota de 25% sobre as operações com energia elétrica tenha natureza indutora extrafiscal, é evidente sua inconstitucionalidade, na medida em que cabe apenas à União Federal (conforme o art. 21, inc. XII, alínea "b"⁵¹, e 22, inc. IV, da CF), e não ao ESTADO, a competência regulatória sobre energia elétrica.

Diante do exposto, mesmo que se admita que a alíquota de 25% do ICMS sobre as operações com energia elétrica tenha natureza de norma tributária extrafiscal, ainda assim essa alíquota seria inconstitucional, na medida em que (i) não há qualquer justificativa legislativa ou verificação de efeitos práticos indutores dessa norma, (ii) a regra da seletividade em função da essencialidade, que traduz a efetivação da capacidade contributiva no ICMS, não poderia ser afastada por meio de eventual extrafiscalidade do imposto e (iii) o ESTADO não detém competência regulatória sobre a energia elétrica.

⁴⁹ BONFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo (Tese de Doutorado), USP, 2014.

⁵⁰ "Art. 22. **Compete privativamente à União legislar sobre:**(...) IV - águas, **energia**, informática, telecomunicações e radiodifusão

⁵¹ "Art. 21. Compete à União: (...) XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: (...) b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;"

2.6. A inconstitucionalidade da alíquota de 12%

Conforme exposto até aqui, a alíquota de 25% é notoriamente inconstitucional. Entretanto, a inconstitucionalidade do ICMS sobre energia elétrica não se limita à alíquota de 25%, mas abarca também a alíquota de 12%, incidente sobre a comercialização feita para consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh. Isto porque, conforme restará demonstrado, a alíquota de 12% também vai de encontro à CF na medida em que a energia elétrica deveria ser isenta da incidência de ICMS devido a sua imprescindibilidade ou, ao menos, tributada à alíquota de 7%, destinada a mercadorias especialmente úteis.

Para compreender porque a alíquota de 12% também deve ser considerada inconstitucional existem três argumentos principais: (i) o critério utilizado para o estabelecimento da alíquota é diverso da essencialidade do bem, produto ou serviço; (ii) mesmo que se considere que o critério escolhido cumpre, indiretamente, a essencialidade, é inconstitucional na medida que não considera **exclusivamente** essencialidade do bem; (iii) de uma análise comparativa da atividade do legislador, não é possível concluir pela regularidade em função da essencialidade no estabelecimento da alíquota.

É de obviedade que o critério utilizado para estabelecer a alíquota de 12% não é a essencialidade e, sim, um critério baseado no tipo de consumidor (residencial e cooperativa rural) e na quantidade consumida (150 Kwh e 500 Kwh, respectivamente). Conforme longamente exposto no tópico 2.2, o princípio da seletividade em função da essencialidade é de aplicação constitucional obrigatória, isto é, o legislador não faz mera sugestão de que se aplicasse princípio, e - ainda que o fizesse - uma vez escolhida a essencialidade, ela deve respeitar todos os produtos abarcados pelo ICMS.

Tendo este cenário em mente, **é impossível que se venha considerar a aplicação de critérios diversos da essencialidade do bem para a determinação da alíquota**. E mesmo assim, o legislador do ESTADO o faz, contrariamente ao dispositivo constitucional. No caso da energia elétrica, utiliza-se dos critérios de **quantidade consumida** e de **perfil do consumidor final**, os quais são completamente

arbitrários e só demonstram uma preferência do que é mais conveniente para fins de arrecadação, sem levar em consideração a essencialidade para o consumo popular, conforme **manda** a CF.

Corroborando para este entendimento Ricardo Lobo Torres, quando afirma que “o item que obtiver alta essencialidade para o consumo popular terá sua alíquota de incidência do imposto mitigada em comparação com aqueles produtos de natureza supérflua, isto é, que atendem ao consumo de poucos, geralmente de classes mais abastadas”⁵². O que se pretende dizer é que, ainda que a energia elétrica seja dotada de complexidade, isso não é ponto fundamental para remarcar a essencialidade do produto. A energia elétrica não deve ser considerada supérflua por suas particularidades, i.e., a quantidade consumida, afinal, seu consumo abrange uma infinidade de consumidores que atribuem ao produto a essencialidade primária na consecução de sua dignidade humana.

É possível que se alegue que os critérios utilizados pelo legislador satisfaçam, ainda que indiretamente, a essencialidade. Ainda assim, a alíquota não pode ser considerada constitucional. Isso porque, o critério constitucionalmente determinado é a essencialidade do bem e não da quantidade consumida ou do perfil do consumidor. Em verdade, para tributos indiretos, como é o caso do ICMS, não se mede a capacidade contributiva por critérios pessoais

- pois é impossível - e é justamente por isso que o critério utilizado é a essencialidade do bem, produto ou serviço fornecido.

Ora, como se poderia afirmar que uma família que consome mais de 150 Kwh não o faz na medida do mínimo existencial e por isso merece ser tributada alíquotas maiores? Não é possível. Por essa razão o constituinte se precipitou ao estabelecer a essencialidade para o caso em questão, a qual está sendo completamente ignorada na medida que até mesmo aqueles que consomem abaixo de 150 Kwh são tributados a 12%, quando na verdade deveriam ser isentos dada a essencialidade da energia elétrica ou, ao menos, tributados à 7% na medida das mercadorias especialmente úteis.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2, p. 333.

É exatamente o que preceitua Hugo de Brito Machado Segundo⁵³ ao afirmar que:

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

Por fim, é necessário realizar uma análise comparativa entre os bens elencados e as alíquotas aplicadas. Tal exercício evidenciará que, apesar de produtos como medicamentos, vestuário e a produção de alimentos serem tributados com alíquota zero, a energia elétrica, a despeito de igualmente essencial, conforme explicitado no item 2.2, recebeu tratamento consideravelmente mais gravoso, em desconformidade com o texto constitucional.

Na maioria dos estados brasileiros⁵⁴, observa-se um comportamento do legislador deignorar a aplicação da essencialidade quando o assunto é a energia elétrica. Nesse cenário, as alíquotas utilizadas para consumidores residenciais ultrapassam as alíquotas de bens supérfluos, mesmo se tratando de bem de primeira necessidade, o qual deveria ser tributado à alíquota zero. Ora, no cenário em que se vive hoje, é essencial para a sobrevivência a utilização da energia elétrica, seja para a produção dos itens básicos em questão - medicamentos, vestuário, produção de alimentos - seja em uma utilização mais direta pelo consumidor em seu cotidiano, como para tomar banho, cozinhar, refrigerar alimentos, trabalhar. É

⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário. 62. Pág. 70 a 77.

⁵⁴ MINAS GERAIS. Lei nº 6.763/75, consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências; BAHIA. Lei nº 7.014/96, 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; SANTA CATARINA. Lei nº 10.297/96, 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; GOIÁS. Lei Nº 11.651/91, institui o Código Tributário do Estado de Goiás; SÃO PAULO. Lei nº 6.374/89, dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

evidente, portanto, que, se a essencialidade fosse de fato considerada na determinação das alíquotas de energia elétrica, ela deveria ser tributada à alíquota zero.

Ainda que se entenda que a energia elétrica não seria isenta, há de se levar em consideração que o ESTADO tributa mercadorias especialmente úteis à alíquota de 7%, isso porque, se já resta claro que a energia elétrica é essencial, então é de obviedade que ela é no mínimo especialmente útil. Mais uma vez, não há como equiparar um bem tão importante para a sobrevivência à uma alíquota geral de ICMS. O constituinte foi claro ao fixar o critério da seletividade em função da essencialidade para o tributo e isso deve ser respeitado na estipulação de todas as alíquotas, independentemente se o bem é de mais fácil arrecadação para o ESTADO.

Portanto, tem-se que a alíquota de 12% é igualmente inconstitucional, tanto pela forma como o legislador se utilizou para a estipulação de alíquotas (critério diverso da essencialidade do bem), como em relação à matéria em si, pois o bem em questão é essencial para a subsistência. Assim, a energia elétrica deve ser tributada - dada a sua essencialidade - à alíquota de 0% ou, no máximo, à alíquota de 7%, conforme preceitua a legislação do próprio ESTADO.

3. PEDIDOS

Diante de todo o exposto, a Recorrente pugna, respeitosamente, pelo provimento do presente Recurso Extraordinário, a fim de reconhecer, com fulcro no art. 102, III, "a" e "c" da CF, a inconstitucionalidade das alíquotas de 25% e de 12% do ICMS incidentes sobre as operações de distribuição de energia elétrica e, tendo em vista a essencialidade da mercadoria, pugna pela isenção de ICMS sobre energia elétrica ou ao menos por tributá-la à alíquota de 7% incidente sobre mercadorias especialmente úteis.

Nestes termos, pede-se deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALHO NETO, João de Souza. "Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e energia elétrica". *Revista Direito Tributário Atual*, v. 39, 2018.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 160-165.

ÁVILA, Humberto. "Seletividade no ICMS". In: ALVIM, Arruda; ALVIM, Eduardo Arruda; GALDINO, Flavio. *Uma vida dedicada ao Direito: Estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2020.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Orgs.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alterações de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 159. São Paulo: Dialética, 2008, p. 107-114 (109). CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alcance das vantagens fiscais concedidas com fundamento no princípio da seletividade do IPI.

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

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 141, jun., 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.

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

FOLLONI, André. "Isonomia na tributação extrafiscal". Revista Direito GV, v. 10, n. 1, jan., 2014.

FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo, indução econômica e seletividade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; FARIA, Edimur Ferreira de. O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS sobre o consumo de energia elétrica no Brasil. Revista da Faculdade de Direito UFPR, Curitiba, v. 65, n. 3.

GODOI, Marciano Seabra de. "Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu". In: TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter de Souza. (Org.). Código Tributário Nacional 50 anos. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, v. 1.

LEÃO, Martha. A seletividade em função da essencialidade e a interpretação do Supremo Tribunal Federal. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 19, n. 110, mar./abr. 2021.

LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série Doutrina Tributária. V. 16. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. "O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada". Revista Dialética de Direito Tributário, v. 155, ago., 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. "A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS". Revista Dialética de Direito Tributário, v. 62, nov., 2000.

MATTOS, Leonardo Bornacki de; LIMA, João Eustáquio de. Demanda residencial de energia elétrica em Minas Gerais: 1970-2002. Nova Economia, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, set./dez. 2005, p. 31-52.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e controle jurisdicional. 2. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, T. B. Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites. Revista Dialética de Direito Tributário (239/51), v. 239, 2015.

MOREIRA, André Mendes. Não-Cumulatividade Tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais). São Paulo, 2009.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICMS: leite, crediário e micro-empresa. Revista Direito Tributário Atual. v. 10. São Paulo, 1990.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. "Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias". Revista Direito Tributário Atual, v. 32, 2014.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrição a direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. Direito tributário (Steuerrecht). 18. ed. alemã. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, v. 1, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, v.2, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário. Estudos em homenagem Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

ZANCANER, Weida. Razoabilidade e moralidade: princípios concretizadores do perfil constitucional do Estado Social e Democrático de Direito. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros, v. 2, 1997.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

REsp 1299303/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012.

RE 634457 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe 15/08/2014.

ADPF 772, Rel. Ministro EDSON FACHIN, pendente de julgamento. Julgamento Virtual:ADPF-MC-Ref. Incluído na Lista 4-2021.EF - Agendado para: 17/09/2021 a 24/09/2021.

RG RE 714.139/SC, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, julgado em 12/06/2014, DJe 26/09/2014.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 508
CONTRIBUINTE

Ana Clara Sabará
Anna Lidia Alexandre Gomes
Caroline Silva de Lacerda
Daniel Fernandes Galvão
Gustavo Delvaux Parma
Lorena Rodrigues Maciel
Paulo Alexandre da Costa Braga
Rodrigo Soares da Silva
Thais Salvina dos Santos

1 SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa SOUTO BORGES LTDA., ora RECORRENTE, contra a decisão que não reconheceu violação à regra da seletividade, prevista no art. 155, §2º, inciso III da Constituição Federal.

A RECORRENTE comercializa energia elétrica no território do ESTADO DA FEDERAÇÃO – ora RECORRIDO - possibilitando o desenvolvimento de todos os setores econômicos na região, visto que atualmente não há área que não dependa da eletricidade.

Todavia, apesar de sua inquestionável essencialidade e importância, a distribuição de energia elétrica não está no rol de mercadorias que recebem alíquota zero de ICMS, como alimentação, medicamentos e vestuário. Tampouco está no grupo de mercadorias consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores, nas quais se aplicam alíquotas reduzidas de 7%.

Segundo a Lei Estadual a qual está sujeita, a alíquota para a atividade de comercialização de energia elétrica está em 25%, ou seja, maior que a alíquota geral de 18% e até mesmo do que a de 22% para itens luxuosos.

O RECORRIDO também traz regimes diferenciados pelo nível de uso, estabelecendo a alíquota de 12% para consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até 500 Kwh. Em outras palavras, mesmo em casos de privilégio, encontram-se alíquotas, em energia elétrica, maiores que as praticadas para mercadorias especialmente úteis.

Portanto, é diante deste quadro de intensa injustiça fiscal que a SOUTO BORGES LTDA. se insurge. Pela essencialidade da eletricidade, a comercialização desta deveria ocorrer sob alíquota zero ou, ao menos, pela alíquota de 7% para mercadorias especialmente úteis. Não poderia a eletricidade estar submetida à alíquota geral e, em hipótese alguma, a uma alíquota superior à geral ou até mesmo a de itens luxuosos, como ocorre no presente caso.

Após esgotadas as instâncias ordinárias e diante da ausência de nulidades processuais, já tendo sido reputada a Repercussão Geral, serão demonstradas as razões de fato e de direito pelos quais deve-se conhecer e dar provimento ao

presente recurso para, ao fim, o serviço de comercialização de energia elétrica ser submetido à alíquota zero, ou, alternativamente, a alíquota de 7%, de ICMS.

2 DA INAFSTABILIDADE DA APRECIÇÃO JURISDICIONAL

Inicialmente, cabe esclarecer brevemente sobre a importância do mecanismo do controle judicial de constitucionalidade para a presente questão.

Para além de argumentos já superados na Teoria Constitucional sobre uma suposta violação da separação de poderes quando o Judiciário exerce a jurisdição constitucional, tem-se que na democracia contemporânea parte-se da ideia de “freios e contrapesos” (*checks and balances*) entre os três Poderes, noção dentro da qual um Poder pode e deve limitar e fiscalizar abusos de outros Poderes em determinadas situações.

O controle de constitucionalidade das leis é um dos exemplos desta questão¹, afinal toda instituição pública tem o dever de agir de acordo com os ditames constitucionais. Portanto, sempre que provado, como se dá nos autos, cabe ao Judiciário, de acordo com o desenho institucional brasileiro, avaliar possíveis violações à Constituição.

Logo, em que pese as alegações fazendárias, também não haveria de se argumentar que este Egrégio Tribunal não teria capacidade institucional para lidar com a questão. Definindo-se capacidade institucional² como o exame para se determinar qual instituição seria a mais apropriada para decidir sobre uma questão específica a partir de suas expertises e limitações técnicas, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal possui plena capacidade institucional para avaliar a presente temática.

¹ SARMENTO, Daniel; NETO, Cláudio Pereira de Souza. Notas sobre Jurisdição Constitucional e Democracia: a Questão da “Última Palavra” e alguns Parâmetros de Autocontenção Judicial. *Quaestio Iuris*, Vol. 06, no. 02, 2013, pp. 147. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/11773/9225>>.

² SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. Interpretation and Institutions. *Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, No. 28, 2002. p. 886. Disponível em; < https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=12319&context=journal_articles>.

Isto porque este Tribunal é o órgão de cúpula do Judiciário brasileiro e a instituição de excelência de Jurisdição Constitucional. Como o caso em análise se trata de uma discussão sobre a violação do princípio constitucional da seletividade, conseqüentemente, nada mais razoável que passe pelo crivo do Supremo Tribunal Federal. Afinal, esta é a instituição de expertise para o exame da hermenêutica Constitucional.

Não há debate sobre questões extremamente técnicas ou específicas no presente caso que poderiam embasar uma deferência institucional, há somente debate e análises sobre a aplicação de preceitos constitucionais ao caso concreto. Logo, argumentos no sentido de que a revisão da alíquota discutida deveria somente ficar a cargo do RECORRIDO devem ser afastados desde já, ao passo que qualquer compreensão distinta importa em manter o contribuinte refém dos arbítrios do Estado.

Não obstante parte da doutrina ainda defender a impossibilidade do controle da seletividade pelo Judiciário, alegando uma suposta violação a separação dos poderes³, tal lógica acaba por negar direitos ao cidadão. Afinal, a regra da seletividade do ICMS deve ser assegurada, uma vez que seja adotada por um ente estadual. Logo, não é somente uma diretriz ao legislador estadual, mas também uma garantia ao contribuinte⁴.

O Judiciário, portanto, tem o poder e o dever de zelar pela aplicação da seletividade, sem que isso enseje qualquer argumento de violação à separação dos Poderes. Portanto, como restará demonstrado ao final desta peça recursal, a seletividade se opera em função da essencialidade, que possui um conteúdo mínimo estabelecido no ordenamento nacional⁵.

Conseqüentemente torna-se perfeitamente cabível que o Judiciário, quando provocado, possa verificar se o ente estadual cumpriu com os requisitos trazidos

³ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 38.

⁴ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 39.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 442.

pelo ordenamento⁶. Se inseriu bens supérfluos ou se ignorou a eletricidade, um dos bens fundamentais para a garantia de todas as necessidades específicas acima, como será melhor examinado posteriormente. Não pode, de forma alguma, o legislador estadual atuar de forma arbitrária, cabendo ao Judiciário definir seus limites.

E tal possibilidade é tão clara e inequívoca que os Tribunais de Justiça Estaduais construíram vasta jurisprudência no sentido de a alíquota majorada de ICMS-energia elétrica violar a regra da seletividade.⁷

O papel que o Tribunal adota na presente questão é de suma importância para a sociedade e para a democracia brasileira. Afinal, o caráter contramajoritário que o controle de constitucionalidade pode vir a ter é amplamente reconhecido no Direito Constitucional Contemporâneo.

Em outras palavras, o Judiciário, um Poder não eleito, pode e deve declarar a inconstitucionalidade de leis e atos do Executivo, ou seja, normas provenientes de Poderes eleitos pela maioria do povo quando necessário. Na atuação de sua Jurisdição Constitucional, o Tribunal deve proteger princípios e regras constitucionais da vontade da maioria quando esta for ilegítima. Dentro de uma democracia contemporânea a decisão da Assembleia Legislativa do ESTADO não pode ser vista como absoluta, devendo-se proteger as minorias⁸.

Isso posto, deve-se deixar claro que, uma vez instado a se manifestar, é dever constitucional do poder judiciário decidir sobre a lide. Para além disso, a declaração de violação de um dispositivo constitucional não importa em atividade legislativa, como a Fazenda Estadual faz parecer ser. Pelo contrário, a fixação da alíquota aplicável ao caso tem como baliza a gradação normativa feita pelo próprio legislador estadual, atuando este Tribunal, portanto, dentro do seu escopo constitucional.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 440.

⁷ Veja-se: Apl. nº 0609451-53.2016.8.04.0001, TJAM; Apl. nº 03250011320118050001, TJBA; Ag. Int. nº 1414022-44.2018.8.12.0000, TJMS; Apl. Reexame Necessário nº 2010.0001.005102-5, TJPI; Apl. nº 02473720220138190001, TJRJ.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e Política no Brasil Contemporâneo. Revista da Faculdade de Direito UERJ, V. 2, N. 21, 2012, pp. 523-524. Disponível em: < <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/79/98>>.

Logo, a atuação deste Excelentíssimo Tribunal no presente caso deve ser vista como ela é: uma promoção de direitos que não foi devidamente protegida no processo legislativo do ESTADO, que não deu o tratamento adequado às alíquotas de ICMS aplicáveis sobre a comercialização de energia elétrica. No presente caso o Judiciário atuará na proteção de direitos fundamentais tributários, constitucionalmente protegidos, daqueles que usufruem direta ou indiretamente de energia elétrica, ou seja, de todos.

3 DA SELETIVIDADE CONSTITUCIONAL E DE SEUS CRITÉRIOS

Superada a controvérsia acerca do poder de tutelar os contribuintes frente às legislações inconstitucionais, faz-se necessário demonstrar que, ao adotar a seletividade para diferenciar as alíquotas de ICMS, o Estado distanciou-se do critério da essencialidade dos bens para fixá-las. Para compreender as violações perpetradas pela diferenciação/gradação de alíquotas estabelecida na Lei Estadual quanto à tributação das operações de comercialização de energia elétrica, é indispensável esclarecer os aspectos formais e materiais da norma que veicula a seletividade do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro – o art. 155, §2º, III, CRFB. Este tópico, então, se divide em dois momentos - o primeiro, que se dedica ao conteúdo da seletividade e o segundo, que explora a natureza normativa do dispositivo que a veicula.

3.1 DO CONTEÚDO DA SELETIVIDADE

A seletividade é uma das formas de manifestação da igualdade no sistema tributário brasileiro, e faz parte daqueles mandamentos específicos que autorizam ou obrigam certas discriminações. No direito tributário, a regra é a uniformidade de tratamento, de modo que qualquer diferenciação de tratamento deverá ser justificada consoante critérios rigorosamente desenhados pela Constituição. Portanto, o exercício da seletividade, como uma dessas exceções discriminatórias, deve obedecer aos contornos constitucionais.

A estrutura lógica da seletividade constitucional se alinha aos pressupostos da igualdade, estabelecendo critérios diferenciadores, no bojo de uma relação interpessoal, como instrumento da realização de uma finalidade.⁹ Contudo, não se deve confundir igualdade com simetria. O direito como um todo admite uma série de ferramentas promotoras de assimetrias necessárias à consecução de um fim, desde que constitucionalmente legítimo. A seletividade é mais uma dessas ferramentas de assimetria no direito, o que não se traduz em uma violação à igualdade.

Escolher um critério de distinção passa pela análise da finalidade da própria distinção, não existindo seletividade desacompanhada de um critério, uma vez que, desprovida também de finalidade, se apresentaria como uma discriminação vazia e injustificada inserida no ordenamento jurídico, figura incompatível com a igualdade.¹⁰

Tanto os critérios diferenciadores, quanto a finalidade almejada pela discriminação, constituem justamente os contornos do exercício da seletividade mencionado no parágrafo acima e, por isso, não podem se distanciar do escopo da Carta da República.

O ICMS, assim como os outros tributos sobre o consumo, tende à regressividade por sua própria natureza, desigualando os contribuintes, na medida em que uma pessoa de poucos recursos destina quase a totalidade de sua renda ao consumo, enquanto aquele de maiores posses terá reduzidíssima parcela de sua renda tributada pelos referidos tributos.¹¹

A seletividade do art. 155, §2º, III, da CRFB, constitui ferramenta pensada pelo constituinte originário para promover a progressividade e a capacidade contributiva no ICMS, isso porque a base econômica tributada não é o bem, produto ou o serviço consumido, mas a renda manifestada no ato do consumo¹².

⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Apresentação. In CANAZARO, Fábio. Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 19.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 781-788.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 781-788.

É um artifício facultativo para tributar conforme a capacidade contributiva, de forma que o legislador estadual pode, ou não, adotá-lo. Entretanto, tendo optado pela técnica especial da seletividade – como ocorre no presente caso –, terá de utilizar, como critério de diferenciação, a essencialidade dos bens e dos serviços cujo consumo é tributado, o único admitido pela Constituição da República.¹³

Nesse mesmo sentido é o entendimento do Procurador Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, conforme parecer exarado nos autos do RE 714.139 SC (Tema nº 745), afetado à sistemática de repercussão geral pelo STF:

Sabe-se que, embora a leitura literal do enunciado do art. 155, §2º, III, da Constituição possa levar à conclusão de que os Estados e o Distrito Federal têm mera faculdade de adotar mecanismos de seletividade em função do nível de essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados, a observação atenta do dispositivo conduz à conclusão diversa.

É que, **por mais que, diferentemente do IPI, em que o imperativo da seletividade é mais evidente, não faria sentido tributar bens essenciais sem qualquer critério, quando se tem à disposição marco principiológico apresentado pelo próprio constituinte.** No ponto, há previsão legal expressa acerca da essencialidade de energia elétrica e telecomunicação no art. 10 da Lei 7.883/1989” (grifou-se)

A indeterminação do conceito de “essencialidade” deve ser preenchida a partir dos objetivos e valores constitucionais, de modo que o essencial é o que se aproxima dos valores e objetivos da Constituição e de seus ideais, os quais podem ser entendidos sob o ponto de vista individual, na figura dos direitos fundamentais, ou ainda coletivo, como nos auspícios da Ordem Econômica.¹⁴¹⁵

Tanto é assim que, no artigo 10 da Lei nº 7.883/89 e no artigo 3º do Decreto nº 10.282/20, restou expressamente consignado que a energia elétrica é considerada serviço essencial. Veja-se:

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editora, 2012, p. 385.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros Editora, 2015, p. 540.

¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12ª Edição. São Paulo: Dialética, 2012, p. 358.

Lei nº 7.883/89:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

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

Decreto nº 10.282/20

Art. 3º As medidas previstas na Lei nº 13.979, de 2020, deverão resguardar o exercício e o funcionamento dos serviços públicos e atividades essenciais a que se refere o § 1º.

§ 1º **São serviços públicos e atividades essenciais aqueles indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, assim considerados aqueles que, se não atendidos,**

b) as respectivas obras de engenharia; colocam em perigo a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população, tais como:

(..)

X - geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, incluídos: (Redação dada pelo Decreto nº 10.329, de 2020)

a) o fornecimento de suprimentos para o funcionamento e a manutenção das centrais geradoras e dos sistemas de transmissão e distribuição de energia;

(Incluído pelo Decreto nº 10.329, de 2020)" (grifou-se)

Diante do esboço material da seletividade, é inadmissível sustentar a constitucionalidade Lei estadual. A uma porque o regime estipulado discrimina contribuintes de acordo com parâmetros constitucionais tendo como parâmetros: (i) finalidade (ii) critério. A duas porque não é simples precisar qual foi a técnica instrumentalizada pelo Estado da Federação na construção desse "Frankenstein" na tributação do ICMS sobre energia elétrica.

3.2 DA NATUREZA NORMATIVA DO DISPOSITIVO QUE VEICULA A SELETIVIDADE

A espécie normativa que veicula a seletividade tem caráter de regra, e não de princípio, segundo os critérios de diferenciação formulados por ÁVILA, quais sejam (i) averiguação da proximidade do comportamento prescrito com o fim que se almeja alcançar; (ii) análise da correspondência do enunciado prescrito com a sua

justificação preliminar (iii) grau de contribuição da norma para a decisão do intérprete acerca de sua aplicabilidade.¹⁶

O art. 155, §2º, III, da Constituição da República, é uma norma descritiva e não finalística e também não estabelece um estado ideal de coisas, como ocorre nos princípios. Além disso, há correspondência direta entre o seu conteúdo semântico e os princípios superiores que lhe dão suporte, em especial o princípio da igualdade. Ainda, é uma norma terminativa e não requer complementaridade.

Por ser regra, a norma estampada no dispositivo constitucional se traveste de uma decidibilidade e de uma superabilidade mais rígida, uma verdadeira trincheira, quase intransponível, que exige, para ser afastada, um imenso ônus argumentativo. Conforme ALEXY, “quando uma regra vale, então, é determinado fazer exatamente o que ela exige, nada mais nada menos”¹⁷. No caso de coalisão de normas, a contradição será resolvida pela declaração de invalidade de uma das regras¹⁸. Assim, requer seja obedecido os exatos termos da regra constitucional da seletividade.

A posição defendida pelo Fisco foge da essência da seletividade e, portanto, viola uma regra constitucional não sujeita a ponderações, nem a qualquer outro tipo de relativização. O legislador, ao optar pela técnica da seletividade, o faz sem observar o critério que orienta, e permite, essa discriminação – a essencialidade dos bens e serviços consumidos, alinhada aos objetivos e valores constitucionais.¹⁹

Não haveria que se falar em violação da regra de seletividade se a alíquota aplicada aos itens luxuosos fosse superior à qual se submete a energia elétrica. Contudo, assim não é. Para exemplificar a adoção da alíquota de 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, a Recorrido cita eletrodomésticos e

¹⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros Editora, 2015, p. 95-102.

¹⁷ ALEXY, Robert. “Rechtsregeln und Rechtsprinzipien”, Archives Rechts und socialphilosophie, Separata 21- 25.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed. rev e atual.

- São Paulo: Malheiros, 2019, p. 58-59.

¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12ª Edição. São Paulo: Dialética, 2012, p. 360.

computadores, itens inutilizáveis se desprovidos de energia elétrica. Ora, como a energia elétrica pode não ser submetida sequer à essa mesma alíquota?

Salienta-se que este é exatamente o entendimento a que chegou o Supremo Tribunal Federal, ao corroborar o *ratio* exarado no acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro para atestar a inconstitucionalidade da alíquota majorada de ICMS sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações. Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

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

No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos.

Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo.

Agravo regimental a que se nega provimento."²⁰(grifou-se)

O precedente colacionado se aplica integralmente ao caso concreto, na medida em que as legislações estaduais analisadas também previam a alíquota de 25% de ICMS para a comercialização e distribuição de energia elétrica. Uma vez já reconhecida a inconstitucionalidade da alíquota majorada para um item de primeira necessidade, não deve ser outro o entendimento deste Tribunal ao julgar caso análogo.

²⁰ RE 634457 AgR, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 15 ago. 2014.

Pelo exposto, é perceptível que, ao passo em que se furta de parâmetros, a assimetria promovida pela Lei sob análise desigualava os desiguais de forma desigual, colocando em risco a igualdade tributária, a capacidade contributiva, e tornando mais regressivo, em operações que envolvem energia elétrica, um tributo que já tende a sê-lo.

4 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva é o princípio cujo impõe que cada cidadão contribua com os custos públicos de acordo com a proporção de sua capacidade econômica, de modo que haja divisão equitativa para arcar com as despesas públicas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal²¹. Assim, a capacidade contributiva é extraída do princípio da solidariedade, um dos objetivos da República, disposto no artigo 3º, I, da CRFB.

Ato contínuo, o artigo 145, §1º da CRFB aduz que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte sempre que possível. Confira-se:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Percebe-se que o constituinte se preocupa em ver respeitados os direitos individuais e as atividades econômicas do contribuinte na aplicação da capacidade contributiva. No entanto, esse preceito é violado com a pretensão da autoridade fazendária estadual no caso dos autos. Afinal, como bem pontuado por Schoueri²², a capacidade contributiva é um parâmetro para o princípio constitucional da

²¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* – 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 654-660.

igualdade, não podendo sofrer distorções de seu objetivo de ser um sacrifício proporcional às riquezas de cada um.

Nesse sentido, a instituição de uma alíquota de 25% para tributação de ICMS na energia elétrica, além de violar a essencialidade, principal parâmetro para aplicação da seletividade, também representa violação da capacidade contributiva sob a ótica da igualdade. Afinal, pessoas mais pobres estarão sujeitas a uma alíquota altíssima em um serviço de extrema necessidade cotidiana, sob a égide de um critério que não é capaz de distinguir a expressão econômica do contribuinte.

Segundo a Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE²³, realizada nos anos de 2017 e 2018, a despesa com energia elétrica causa impacto de 42,2% no orçamento dos mais pobres contra 29,4% dos mais ricos. Embora o peso da despesa com energia elétrica no orçamento das famílias mais pobres seja muito grande, em nenhum momento o fisco estadual consegue convencer que o nível de consumo de energia reflete maior ou menor capacidade contributiva. Isso porque não há que se falar em decorrência lógica entre o número de kWh consumidos e a renda familiar, uma vez que o consumo de energia está relacionado a uma série de outras variáveis como, por exemplo, o número de pessoas que residem em uma mesma casa; a existência de pessoas que passam mais tempo do dia em casa, como idosos, crianças e desempregados; o uso de equipamentos mais antigos que exigem maior uso de energia, entre tantos outros.

A título de exemplo, pode-se citar o Selo Procel, coordenado pelo Ministério de Minas e Energia e pela Eletrobras, desenvolvido com o intuito de identificar os produtos que apresentam os melhores níveis de eficiência energética e atender a requisitos de maior conservação ambiental. Por meio desse índice é possível perceber que quanto mais sofisticado o eletrodoméstico - como geladeiras, televisores e ventiladores -, menor é o seu consumo de energia, no entanto, o preço desses produtos são mais elevados. Logo, a camada mais pobre, que não consegue

²³ Pesquisa de orçamentos familiares : 2017-2018 : perfil das despesas no Brasil : indicadores selecionados de alimentação, transporte, lazer e inclusão financeira / IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento, 2021, disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/saude/24786-pesquisa-de-orcamentos-familiares-2.html?=&t=o-que-e> acesso em 06.08.2021.

comprar produtos com tecnologia mais avançada e que possuem o selo de maior eficiência energética, são oneradas no valor da conta de luz.

Além disso, é importante ressaltar que cada região brasileira possui diferentes níveis de consumo de energia em razão das oito zonas bioclimáticas existentes no Brasil. o Laboratório de Eficiência Energética da UFSC²⁴, aponta que na Zona Bioclimática 1 (de temperaturas muito baixas) o consumo de energia elétrica no inverno foi de 280,7 kWh/mês, contra a média 104,4 kWh/mês no inverno da Zona Bioclimática 7. A partir desse relevante dado, torna-se evidente que o consumo de energia está longe de refletir capacidade contributiva, pois está associado a uma série de outras variáveis, especialmente ao clima da região.

Dessa forma, considerando as variáveis existentes, não há que se falar que o arbitramento de 150 kwh para a alíquota de 12% respeita o mínimo existencial, uma vez que se trata de quantia arbitrada de maneira discricionária, que não se justifica em qualquer forma de média de consumo. Portanto, a pretensão do Fisco Estadual revela-se deveras simplista, descolada do plano fático e sem qualquer fundamento.

No mais, além do critério de nível de consumo não ser fiel à expressão de capacidade contributiva, esse princípio não é adequado para servir de parâmetro para o caso em comento. Isso porque o ICMS que incide sobre a energia elétrica é um tributo indireto, incidente sobre o consumo. Estes impostos devem ser aplicados em razão do produto, de acordo com a sua essencialidade ou superficialidade, não em relação às características de quem consome.

Por esse fato, os impostos sobre o consumo visam a reduzir a regressividade, por meio da aplicação da seletividade, que terá como critério a essencialidade. A CRFB é expressa nessa previsão, que determina que ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

Assim, uma vez que a seletividade passa a ser aplicada por meio da gradação de alíquotas, nos termos da Constituição, impende, obrigatoriamente, observar a essencialidade do produto ou do serviço. Na hipótese dos autos, a energia elétrica é reconhecidamente essencial, conforme se extrai do art. 22 da Lei nº 8.078/90, bem

²⁴ FEDRIGO, Natália Sens. GHISI, Enedir. GONÇALVES, Guilherme. LUCAS, Paulo Figueiredo. Usos Finais de Energia Elétrica no Setor Residencial Brasileiro. Laboratório de Eficiência Energética/ UFSC. Relatório. Florianópolis, 2009 disponível em <https://labeee.ufsc.br/node/480> acesso em 03.08.2021.

como do art. 17 da Lei nº 9.247/96. No mesmo sentido, caminham os entendimentos do STJ²⁵, que reconhecem que a energia elétrica é um serviço tão essencial a ponto de não poder ser suspenso mesmo com o inadimplemento do consumidor, principalmente em face da pandemia de COVID-19.

Em continuidade, tratando-se de imposto sobre consumo, no qual seletividade é guiada pelo princípio da essencialidade do produto ou serviço, a feição assumida pela capacidade contributiva é a objetiva, isto é, no sentido absoluto. Dessa forma, a capacidade contributiva subjetiva não se aplica, uma vez que o critério da essencialidade não é a capacidade econômica do contribuinte, consumidor do produto essencial²⁶.

Portanto, além de o arbitramento de 150 kwh não se revelar justificável ou plausível, também não se justifica a aplicação da alíquota de 12% em razão de suposta capacidade contributiva daqueles que consomem menos de 150 kwh. Isso porque a incidência de capacidade contributiva subjetiva no ICMS é um critério estranho ao ordenamento, tendo em vista o que dispõe o art. 155, §2º, III.

Caso contrário, haveria prejuízo irreparável do critério da seletividade ser pautado na essencialidade ou na superficialidade do produto, que, desse modo, atinge a capacidade contributiva pelas conclusões e não pelas premissas.

5 DA AUSÊNCIA DE FUNÇÃO EXTRAFISCAL NA SELETIVIDADE DO ICMS

Em vista da frontal violação ao critério obrigatório da essencialidade, quando da aplicação da seletividade, o entendimento da Fazenda Estadual resta superado. Todavia, ainda que se alegue função extrafiscal ao ICMS, com vistas a evitar desperdícios de energia elétrica, esta não é sustentável, pelas razões a seguir expostas.

Em primeiro plano, é necessário fixar que há uma diferenciação entre a aplicação da extrafiscalidade com a inobservância da seletividade do ICMS (conforme o presente caso), e a extrafiscalidade aplicada ao ICMS sem violação aos

²⁵ STJ, CC nº 171.987/SP. Relator Min. Herman Benjamin. DJe 01.07.2021.

²⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 85

ditames constitucionais.

Isso pois a extrafiscalidade pode ser aplicada naqueles cenários onde a presença da seletividade não vai de encontro à extrafiscalidade, ou seja, a incidência da extrafiscalidade será válida, unicamente, caso não contrarie a seletividade.

Assim, somente é possível aplicar a extrafiscalidade no ICMS desde que não descaracterize a seletividade: por exemplo, quando se tratar de consumo de produtos nocivos à saúde, como o cigarro, no qual se tem uma conduta negativa a ser desestimulada e, por isso, se admite a elevada oneração desses produtos pelos impostos de consumo, em medida que não se baseia na seletividade segundo critérios de essencialidade do produto, mas sim, na nocividade de condutas individuais ou sociais²⁷.

O Recorrido, em conduta inquestionavelmente extrafiscal, na tentativa justificar a aplicação de alíquotas progressivas do ICMS, além de seletivas, no caso do nível de consumo da energia elétrica, alega a perseguição pela redução do consumo deste bem. Nesta visão, o caráter arrecadatário do ICMS deixa de ser o principal, e o objetivo pretendido passa a ser a redução do consumo de energia elétrica, ou seja, ocorre a indução de comportamento nos contribuintes, "premiando" aqueles que menos consumirem.

Como sabido, na extrafiscalidade o tributo se presta primariamente a algo distinto da obtenção de recursos com os quais financiar os serviços e as políticas públicas²⁸. No entanto, a seletividade do ICMS não possui o condão de intervir desta maneira na sociedade, mas tão somente de arrecadar recursos para os cofres públicos, de maneira a respeitar, como possível, a capacidade contributiva (art. 145 CF/88). Dessa maneira, a extrafiscalidade do ICMS é compatível quando, estritamente, tratar-se de itens nocivos ou supérfluos, noção na qual não se enquadra energia elétrica – bem essencial, necessário à toda cadeia produtiva.

Nessa toada, não se busca com a seletividade induzir qualquer comportamento; trata-se simplesmente de um expediente para dividir com justiça o

²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon (Coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – Estudos em Homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi, Belo Horizonte: Fórum, 2016, p.427-443.

²⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales, Revista Internacional de Direito Tributário, vol. 1, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, pp. 219-262, jan-jun 2004.

ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores, de modo a exigir mais de uns e menos de outros. Isso é fiscalidade pura e simples²⁹.

Nisso, a melhor forma encontrada para aplicar a capacidade contributiva nos tributos indiretos foi a seletividade, quando da ocorrência da gradação de alíquotas. Desse modo, a regra da seletividade impõe alíquotas majoradas para itens supérfluos, não para desestimular o consumo destes bens, mas sim, porque o público que os consome, em sua maioria, está apto a arcar com uma carga tributária maior.

Por isso, quando o Fisco impõe uma alta carga tributária do ICMS na energia elétrica, transmite o entendimento de que o consumo de energia elétrica é uma conduta socialmente negativa e deve ser desestimulada. Porém, o bem em voga é destacadamente um dos mais essenciais no século XXI, perpassando pela produção das mais variadas mercadorias até o cotidiano de todos os indivíduos.

Não somente isso, em todas as classes sociais se apresenta como item essencial, já que na sua escassez, não é possível ter uma vida com condições dignas. Aliás, o ordenamento brasileiro tem como principal princípio a dignidade da pessoa humana, o que impede a criação de normas, como no presente caso, que coloquem o ser humano em condição degradante para a sua dignidade.

De acordo com a Constituição Federal, o instrumento elencado para nortear o legislador é a seletividade, quando dispõe sobre bens essenciais, não cabendo a aplicação da extrafiscalidade como justificativa para a seleção de bens essenciais que terão suas alíquotas majoradas, a fim de induzir comportamentos nos contribuintes.

Portanto, a seletividade em função da essencialidade tem a função de garantir que nas relações de tributação sejam observados certos parâmetros, como a necessidade de determinados bens à manutenção de um mínimo de subsistência³⁰, estando a energia elétrica frontalmente relacionada a isto.

²⁹ Sobre o tema, cf. CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. Extrafiscalidade – (Re) construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e Aplicações no Direito Tributário, Belo Horizonte: Arraes, 2015. Imput Marciano Seabra Godoi

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Com isso, ainda que fosse permitida a combinação da extrafiscalidade com a regra da seletividade, faz-se necessária a avaliação da existência ou não de uma justificação válida para tal tratamento diferenciado. Todavia, a aplicação da extrafiscalidade para a redução do consumo de energia elétrica não é viável, em muitos aspectos, veja-se:

(i) O limite previsto de consumo de energia elétrica para a incidência da menor alíquota é irrisório.

(ii) O alto nível de consumo de energia elétrica não revela capacidade econômica do contribuinte.

(iii) Alto nível de consumo de energia elétrica não significa desperdício.

Diante disso, importante ressaltar que um ordenamento jurídico que busca respeitar e proteger liberdades fundamentais deve obedecer determinados limites impostos internamente pela própria ordem jurídica e em concordância com os direitos e garantias fundamentais, sendo que, a instrumentalização do direito se mostra possível, mas pode resultar, em determinados casos, na lesão a indivíduos ou mesmo ao Estado³¹.

Desse modo se afirma porque, ao reservar a cada Estado a escolha quanto à aplicação do critério da seletividade e condicionar sua adoção diretamente à "essencialidade das mercadorias e dos serviços", o legislador constituinte procurou evitar, em manifesta conduta extrafiscal, que a eleição das respectivas alíquotas de ICMS ocorresse de forma desregrada ou injusta, de modo que, assim, se perfizeram os interesses sociais e estatais envolvidos.

Portanto, resta claro que a pretensão do Recorrido, de aplicação da extrafiscalidade no ICMS incidente sobre energia elétrica, não merece prosperar, pois, viola o ordenamento jurídico brasileiro e, principalmente, o critério da seletividade em razão da essencialidade, constitucionalmente garantido.

³¹ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In Fundamentos do Direito Tributário. Org. Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

6 DOS IMPACTOS ORÇAMENTÁRIOS DA DECISÃO

Nesse âmbito, o consequencialismo pode ser entendido como qualquer programa teórico que se proponha a condicionar, ou qualquer atitude que condicione explícita ou implicitamente a adequação jurídica de uma determinada decisão judicante à valoração das consequências associadas a ela e às suas alternativas. Diante disso, as consequências do argumento passam a ser sua própria fundamentação³².

Segundo Ávila, o consequencialismo pode ser definido como estratégia argumentativa mediante a qual o intérprete molda o conteúdo ou a força do direito conforme as consequências práticas que pretende evitar ou promover, em detrimento da estrutura normativa diretamente aplicável, dos efeitos diretamente produzidos nos bens jurídicos protegidos pelos direitos fundamentais e dos princípios fundamentais imediatamente aplicáveis à matéria³³.

O uso de argumentos consequencialistas é pouco aceito no mundo jurídico, e quando assim ocorre, apenas é defendido naqueles casos em que não há previsão normativa, em um espaço de anomia e excepcionalidade. Contudo, a previsão da seletividade é expressa e clara, não podendo, de jeito algum, justificar a majoração de alíquotas do ICMS em bens essenciais, por meio de argumentos consequencialistas.

Por isso, a consequência com a qual deve-se preocupar é aquela vinculada à universalidade da decisão. Um argumento consequencialista válido - ou seja, que esteja focado nas consequências que importam - deverá tratar da aceitabilidade da aplicação universal da decisão em face dos valores do direito tributário, qual seja, o princípio-regra da seletividade em razão da essencialidade do bem³⁴.

Argumentos consequencialistas devem ser ainda mais rechaçados no âmbito do direito tributário, visto seu amparo amplo e forte pelo princípio da legalidade

³² CHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem, in MACEDO JR, Ronaldo Porto & BARBIERI, Catarina H. Cortada. Direito e Interpretação: racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 383 e 384.

³³ ÁVILA, Humberto. Constituição, liberdade e interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 52.

³⁴ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário – São Paulo: Noeses, 2011, p. 120.

tributária, o qual impõe a restrita observação às normas tributárias, de modo a fazer incidir alíquotas majoradas de acordo com a previsão legal.

Caso a decisão deste E. Tribunal considere os prováveis reflexos da própria decisão, diz-se que o julgador estaria invertendo a eficácia normativa previamente definida pelo legislador, usando os efeitos prováveis da decisão como razão de decidir³⁵, de forma que o resultado disso seria a criação de uma nova norma.

A esse respeito, MacCormick ³⁶ propôs uma escala de construção argumentativa composta por três etapas distintas:

(i) primeiramente, as decisões judiciais devem atender ao critério de consistência, ou seja, deve-se demonstrar que determinada decisão está em plena conformidade (i.e., não contraria) com todas as demais regras jurídicas do Direito;

(ii) em segundo lugar, impõe-se o critério de coerência, segundo o qual a decisão deve estar ancorada em princípios jurídicos bem como estar em conformidade com outras regras jurídicas que estes princípios repute serem relevantes; e, por fim,

(iii) tem-se o argumento consequencialista.

Com isso, pode-se, analogicamente, entender que o argumento consequencialista da Fazenda Pública deve atender a tais requisitos, contudo, vejamos:

(i) A regra do direito é expressa ao preceituar a incidência do princípio-regra da seletividade nos bens essenciais, não havendo qualquer espaço para outros tipos de presunções, pois no momento em que a CFRB aplica a seletividade, está a proibir a aplicação de outros critérios.

(ii) Isso vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva e segurança jurídica, os quais são bases do direito tributário.

Caso a aplicação do direito exceda o seu próprio limite, a segurança jurídica deixa de estar presente, tendo em conta que, conforme Derzi, "pautar a Dogmática e os fundamentos das decisões judiciais pelo output do sistema é algo complexo e

³⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 585.

³⁶ MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the rule of law – a theory of legal reasoning. Law, State and Practical Reasoning Series. Oxford University Press, 2009, p. 104.

difícil, que afasta a previsibilidade e a expectativa normativa de comportamento, e mais, dissemina a incerteza"³⁷.

Diante de um estado de deficiência orçamentária dos entes federativos nacionais – que ocorre por uma série de fatores conjunturais - dos Estados, se torna necessário recompor a receita de alguma forma, e a tributação intensa dos "*blue chips*" é recorrentemente usada como solução, mesmo apesar da violação que esse tipo de postura implica, visto que os níveis de sonegação destes setores da economia são baixos, como no caso da energia elétrica³⁸.

Nesse escopo, as desonerações do ICMS, consequências da guerra fiscal entre os entes federativos ocasionaram a perda de relevante parte de sua arrecadação. Tal instituto pode ser compreendido como "um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas dos Governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos"³⁹.

Assim, frente ao resultado negativo decorrente dos fatores conjunturais que geram a deficiência orçamentária – guerra fiscal, crise econômica, sonegação – e diante da facilidade de cobrança no setor elétrico, torna-se satisfatório para a Fazenda Pública a inobservância da regra da seletividade, de modo a tributar intensamente a energia elétrica, embora se apresente como um bem evidentemente essencial. Em virtude disso, na medida em que a Fazenda Pública passa a preceituar seus entendimentos a partir de razões puramente consequencialistas, é flagrante a violação ao princípio-regra da seletividade.

³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 173.

³⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 438-439

³⁹ PRADO, S & CAVALCANTI, C.E.G. A guerra fiscal no Brasil. São Paulo: Fundap, Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 11.

Ademais, não poderia este entendimento da Fazenda Estadual se concretizar por razões evidentemente consequencialistas, visto evidente transgressão ao princípio do Estado de Direito que exige, primeiro, que julgadores atuem dentro do âmbito delimitado pelas normas jurídicas. Isso significa, de um lado, que juízes e tribunais devem necessariamente observar as normas válidas e vigentes do ordenamento jurídico⁴⁰. Portanto, incabível a pretensão do Recorrido de se basear nas próprias consequências como forma de justificar a majoração de alíquotas do ICMS em bens essenciais.

7 DA EFICÁCIA DA DECISÃO

Esta Suprema Corte, como já esclarecido, é dotada de capacidade institucional para apreciar o caso em questão. Dessa forma, em sede de controle de constitucionalidade, é competente para declarar a inconstitucionalidade da lei tributária do Estado da Federação que flagrantemente viola a regra constitucional da seletividade.

Nesse panorama, a declaração de inconstitucionalidade tem o condão de nulificar, desde a sua origem, a lei contrária à Carta Magna. Assim, geralmente, a decisão que declara a inconstitucionalidade de uma norma deve ter efeito retroativo, ou seja, eficácia *ex tunc*. Nas palavras do Ministro Ilmar Galvão nos Embargos de declaração na ADI nº 483-2/PR, "a regra é que as decisões do Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade tenham efeitos *ex tunc*, ou seja, declarem a nulidade do ato normativo impugnado desde sua edição." Todavia, em circunstâncias excepcionais, o artigo 27 da lei federal nº 9.868/99 prevê que:

⁴⁰ TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 122. RADIN, Margaret Jane. *Reconsidering the Rule of Law*. Boston University Law Review, v. 69, n. 4, Boston: Boston University, 1989, p. 781. DICEY, Albert Venn. *Introduction to the study of The Law of the Constitution*. Indianapolis: Liberty Fund, 1982, p. 110. FALLON JR., Richard H. "The Rule of Law" as a Concept in Constitutional Discourse. *Columbia Law Review*, v. 97, n. 1, New York: Columbia Law Review Association, Inc., 1997, p. 8. ZOLO, Danilo. *The Rule of Law: A Critical Reappraisal*. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (ed.). *The Rule of Law: History, Theory and Criticism*. Dordrecht: Springer, 2007, p. 19, 29 e 53.

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Assim, nos termos desse dispositivo, é admitida a modulação das declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo Poder Judiciário. Dessa maneira, os efeitos do ato declaratório têm eficácia a partir do momento da publicação da decisão ou em outro momento posterior a ela (*ex nunc*). Portanto, essa técnica decisória mantém os efeitos da norma viciada anteriores a determinação de inconstitucionalidade.

De certo, a segurança jurídica é um dos critérios para a modulação dos efeitos da decisão, conforme o Art. 27 da lei nº 9.868/99. Diante disso, é importante que a recorrente discorde sobre o conceito da segurança jurídica como proteção de um estado de confiança.

Como bem leciona o professor Humberto Ávila, o Estado não pode apelar para segurança jurídica, sob o viés da confiança, para propor a modulação dos efeitos da decisão. Isso porque, segundo o professor, o ente estatal não pode aduzir que norteava as suas atividades presumindo a constitucionalidade da norma, em vista que o mesmo não é destinatário das leis, mas tão somente o seu editor⁴¹.

No presente caso, não é cabível que o Estado recorra à segurança jurídica alicerçada na proteção da confiança para solicitar efeitos prospectivos na ação declaratória. Isso pois não é razoável alegar que a regra dos efeitos retroativos ocasionaria uma instabilidade da segurança jurídica relativa ao passado, na qual a expectativa do Estado acerca da legitimidade constitucional da lei estadual seria quebrada. Dado que foi o próprio legislador estadual que optou por violar a regra constitucional da seletividade ao majorar alíquotas incidentes sobre a energia elétrica em 25%, valor superior até mesmo dos produtos luxuosos. Dessa forma, o

⁴¹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 155-156.

Recorrido decidiu romper com a essencialidade inegável da energia elétrica, como já cabalmente demonstrado neste Recurso Extraordinário.

Vale ressaltar ainda que a tentativa de minimizar os impactos financeiros sofridos pelo Estado não pode ser fundamento para aplicação de efeitos prospectivos da decisão com base no excepcional interesse social. Tal fator ocorre em razão da natureza consequencialista – extrajurídico desse argumento, cujas implicações se apresentam fora do ordenamento jurídico⁴². Nesse sentido, "se a modulação pode se basear em argumentos consequencialistas *lato sensu*, estar-se-ia a institucionalizar o julgamento com base em políticas"⁴³, o que excede o rol de competências desta Suprema Corte.

Ademais, numa suposta aplicação da modulação dos efeitos decisórios, esta E. A Corte colocaria em risco a segurança jurídica do futuro. Dado que incentiva o Estado da Federação a editar leis inconstitucionais que o irão beneficiar financeiramente, em virtude que há viabilidade de serem aplicados efeitos prospectivos, de modo a afastar a regra da eficácia *ex tunc*.⁴⁴

Pois bem, é notório que a modulação dos efeitos é de aplicação restrita, na qual o afastamento dos efeitos retroativos só é consentido em prol da segurança jurídica e excepcional interesse social. Todavia, neste caso, não há razões que fundamentam a adoção de efeitos prospectivos a favor do Estado da Federação. Posto que o Estado não pode aduzir uma presunção de constitucionalidade da lei impugnada, justamente por ser o editor dessa norma; o impacto nas contas públicas não é um argumento juridicamente válido; o acolhimento de possível aplicação da modulação "estaria convalidando, hoje, o ilícito de ontem e, com isso, pode-se estimular, hoje, o ilícito de amanhã"⁴⁵.

Dessa forma, como não há argumentos capazes de justificar a aplicação da modulação dos efeitos, deve-se seguir a regra deste Supremo Tribunal em aplicar

⁴² DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, SP: IBDT, 2021

⁴³ STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.p. 454.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 165-166.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 164.

efeitos prospectivos nas ações de natureza declaratória, declarando a nulidade da lei estadual impugnada desde a sua edição.

8 DA CONCLUSÃO E DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer a RECORRENTE que seja conhecido e provido o presente Recurso Extraordinário, para (i) reconhecer a violação a regra da seletividade, com fulcro no artigo 155,

§2º, III, da CRFB; (ii) declare inconstitucional a Lei do Estado da Federação, a qual submete a comercialização de energia elétrica à alíquota de 25%; (iii) fixe a alíquota 0, ou alternativamente, a alíquota de 7%, para a atividade de comercialização de energia elétrica desenvolvida pela RECORRENTE.

Termos em que, Pede deferimento.

XXXX, DATA E LOCAL .

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. **Instrumentalização do Direito Tributário**. In Fundamentos do Direito Tributário. Org. Humberto Ávila. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19ª ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019.

BARROSO, Luís Roberto. **Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e Política no Brasil Contemporâneo**. Revista da Faculdade de Direito UERJ, V. 2, N. 21, 2012.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Extrafiscalidade – (Re) construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e Aplicações no Direito Tributário**, Belo Horizonte: Arraes, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015.

CHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem**, in MACEDO JR, Ronaldo Porto & BARBIERI, Catarina H. Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidades e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon (Coord.). **Código Tributário Nacional 50 anos – Estudos em Homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**, Belo Horizonte: Fórum, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, SP: IBDT, 2021.

FALLON JR., Richard H. **"The Rule of Law" as a Concept in Constitutional Discourse**. *Columbia Law Review*, v. 97, n. 1, New York: Columbia Law Review Association, Inc., 1997.

GODOI, Marciano Seabra de. **Extrafiscalidad y sus límites constitucionales**, *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 1, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu**. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editora, 2012.

MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law – a theory of legal reasoning**. *Law, State and Practical Reasoning Series*. Oxford University Press, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12ª Edição. São Paulo: Dialética, 2012.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites**. In: LOBATO, Valter de Souza; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares. *Extrafiscalidade: Conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PAULSEN, Leandro. Apresentação. In CANAZARO, Fábio. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

PRADO, S & CAVALCANTI, C.E.G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, Fapesp; Brasília: Ipea, 2000.

RADIN, Margaret Jane. **Reconsidering the Rule of Law**. Boston University Law Review, v. 69, n. 4, Boston: Boston University, 1989.

SARMENTO, Daniel; NETO, Cláudio Pereira de Souza. **Notas sobre Jurisdição Constitucional e Democracia: a Questão da “Última Palavra” e alguns Parâmetros de Autocontenção Judicial**. Quaestio Iuris, Vol. 06, no. 02, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. **Interpretation and Institutions**. Chicago Public Law and Legal Theory Working Paper Series, No. 28, 2002.

TAMANAH, Brian Z. **On the Rule of Law: History, Politics, Theory**. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Capacidade contributiva e mínimo existencial**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

ZOLO, Danilo. **The Rule of Law: A Critical Reappraisal**. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (ed.). **The Rule of Law: History, Theory and Criticism**. Dordrecht: Springer, 2007.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 509
CONTRIBUINTE

Ana Carolina Lima Tunes

Davi da Silva Filho

Fernando Carneiro Roriz

Lya Brandão Cavallari de Oliveira

Maria Luiza Victoria Carvalho do Prado

Sérgio Augusto Barreiros Bittencourt

**EXCELENTÍSSIMO (A) SENHOR MINISTRO (A) RELATOR (A) DO COLENDO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Ref. Recurso Extraordinário n._____

Recorrente: Souto Borges Ltda.

Recorrido: Estado

SOUTO BORGES LTDA., já qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por meio de suas advogadas e advogados, apresentar MEMORIAL, a fim de esclarecer as questões de fato e de direito aplicáveis ao caso.

I. SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Souto Borges Ltda em face do Estado em face do acórdão proferido pelo Tribunal *a quo*, que incorreu em violação aodisposto no bojo do art. 155, §2º, III, da Constituição Federal.

Em síntese, a ora Recorrente demonstrará que a referida violação constitucional decorre da utilização, pelo legislador ordinário, da técnica da seletividade com objetivo de estabelecer distinta carga tributária para bens e serviços, fundamentando-se no art.155, §2º, III, da Constituição Federal, que dispõe que o Imposto sobre circulação de Mercadorias (ICMS) *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*

De acordo com a disposição normativa impugnada, a seleção da carga tributária destinada a determinados produtos e serviços se fez a partir da diferenciação de alíquotas. As categorias criadas pelo legislador foram as seguintes: (i) produtos ou serviços luxuosos serão tributados a partir da alíquota de 22%; (ii) produtos ou serviços gerais serão tributados a partir da alíquota de 18%; (iii) produtos ou serviços especialmente úteis serão tributados a partir da alíquota de 7%; (iv) produtos ou serviços essenciais serão tributados a partir da alíquota zero. Em último lugar, paralelamente, definiu-se que a alíquota destinada a operações com energia elétrica será de 25%.

Mercadoria	Exemplo	Alíquota
Geral		18%
Útil	Eletrodoméstico e computador	7%
Essencial	Alimentação, medicamentos e vestuário	Alíquota zero
Luxuosa		22%
Energia elétrica		25%

Ato contínuo, exclusivamente em relação às operações com energia elétrica, o legislador também distinguiu a carga tributária em função do sujeito passivo da obrigação tributária e do efetivo consumo de energia elétrica, da seguinte maneira:

Mercadoria	Consumidor	Alíquota
Energia elétrica	Geral	25%
Energia elétrica	Consumidores residenciais até 150 Kwh	12%
Energia elétrica	Produtoras cooperativas rurais até 500 Kwh	12%

Observa-se, portanto, que o legislador ordinário ultrapassou os limites da disposição normativa a fim de definir a carga tributária incidente sobre as operações com energia elétrica. Isso porque, além de selecionar inadequadamente a carga tributária em função da essencialidade da mercadoria, também calibrou a carga tributária em função do sujeito passivo da obrigação tributária e do efetivo consumo de energia elétrica, o que foge aos limites estabelecidos pelo Constituinte. É o que se passa a demonstrar.

II. LIMITES INTERPRETATIVOS À APLICAÇÃO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

II.a) A regra constitucional da seletividade em função da essencialidade

Excelência, a norma jurídica é fruto da interpretação de um texto normativo ou de um conjunto de textos normativos, mas o intérprete não tem ampla liberdade para decidir o sentido do texto. Independentemente do Poder, se o Executivo, se o Legislativo ou se o Judiciário, os limites interpretativos devem ser respeitados, tendo em vista a espécie normativa e o conteúdo mínimo das palavras que formam o texto objeto de interpretação.

No caso em apreço, é de suma importância enfatizar a disposição normativa do art. 155, §2º, III, da Constituição Federal que dispõe que os Estados e Distrito Federal possuem competência para instituir o ICMS e, ainda, que referido imposto *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*.

A disposição normativa supramencionada descreve um comportamento a ser adotado pelo legislador, qual seja, o de utilizar-se da seletividade em função do critério da essencialidade (critério da natureza do comportamento).

Espera-se, portanto, a correspondência entre o comportamento descrito no texto em relação à conduta adotada pelo legislador (critério da justificação exigida), uma vez que o constituinte já resolveu preliminarmente o critério a ser adotado no caso de utilização da seletividade (critério da medida de contribuição)¹. Portanto, trata-se de uma regra jurídica e não devendo ter tratamento apenas como um princípio norteador do Direito Tributário, *mas disposição normativa ao qual sujeita-se o legislador ordinário*. No mesmo sentido, Regiane Binhara Esturilio², Frederico

¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

² "A seletividade é uma norma porque prevista na Constituição Federal e, portanto, deve ser observada e aplicada, mas como regra e não na condição de princípio constitucional tributário. E essa afirmação não diminui a importância nem a força das regras. Ao contrário, no caso concreto sua rigidez é imperiosa. ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo, Quartier Latin, 2008.

Seabra de Moura³ e Alexandre Feliciano Bairy⁴.

Esclarece-se, assim, que a seletividade é um instrumento de distribuição da carga tributária. Tal instrumento pode se valer de diferentes métodos, como, por exemplo, alíquotas diferenciadas, variação da base de cálculo, incentivos fiscais etc. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza afirma que "é com a adoção do mecanismo de variação de alíquotas, porém, que a seletividade no ICMS torna-se [sic] mais facilmente alcançável"⁵.

Ademais, o referido instrumento tem por objeto a coisa em si mesma, tal como um produto, um serviço ou um imóvel, independentemente das características do consumidor ou do comprador. No Tema 21 de Repercussão Geral, RE 560.045/RS, que versa sobre a fixação de alíquota progressiva para o ITCMD, o Min. Relator Ricardo Lewandowski apresenta importante esclarecimento quanto ao objeto da técnica da seletividade:

não se deve ... confundir 'seletividade' - técnica aplicável aos impostos reais - com progressividade, sistemática que usualmente é empregada para modular impostos pessoais. Nesta, as alíquotas aumentam em função do valor da base de cálculo, onerando mais pesadamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, de forma proporcional à sua riqueza. Já naquela, as alíquotas variam em razão dos objetos tributados, tendo em mira a realização de determinada política fiscal, de modo a estimular ou desestimular a produção ou consumo de certos bens.

Ademais, a seletividade pode ser avaliada a partir de distintas perspectivas, como, por exemplo, as características originárias, finalísticas do bem ou a espécie do bem propriamente dito. No Tema 523 de Repercussão Geral, RE 666.156/RJ, que

³ "A seletividade enquadra-se como uma regra, pois determina um comportamento (aplicar alíquotas seletivas) em nome de um fim (a justiça, através da desoneração de produtos essenciais). MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **A seletividade no IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade**. Revista de Direito Tributário da APET. v.11, p. 93-119, 2006.

⁴ "A regra que estabelece a seletividade para o ICMS outorga ao legislador a opção para escolher entre manter uma alíquota única para o imposto ou criar mais de uma alíquota, determinando que a classificação das mercadorias e serviços para o caso de adoção de alíquotas diversas deverá ser realizada em razão de sua essencialidade". BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)**. Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), 2012.

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

versa sobre a seletividade de IPTU antes da EC nº 29/2000, tem-se em perspectiva a destinação que se dá à coisa. Nesse contexto, o voto do Min. Alexandre de Moraes torna-se esclarecedor:

a distinção entre essa progressividade [ordinária, que varia segundo a base de cálculo do tributo] e a seletividade de alíquotas [é] que a primeira ocorre quando são fixadas alíquotas distintas em função do valor ou da área do imóvel, e não da destinação que se dá ao bem.

Nesse sentido, a função das regras consiste exatamente na antecipação de soluções para problemas previstos, eliminando ou diminuindo conflitos de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder⁶. No caso da regra constitucional prevista no art. 155,

§2º, III, da CF, o constituinte originário elaborou a ponderação dos valores em jogo e antecipou solução adequada para o uso da seletividade, segundo a qual deve ser utilizada em função da essencialidade tendo por objeto a coisa em si mesma, sendo possível avaliá-la a partir das suas características originárias, finalísticas ou a partir da sua espécie propriamente dita.

Diante dessas considerações, é possível perceber que no caso concreto o legislador estadual utilizou-se do disposto constitucional para graduar a incidência do ICMS sobre bens e serviços de categorias diferentes, inclusive no que tange à incidência sobre energia elétrica.

Excelência, com a devida vênia, independentemente das razões que fundamentam a tomada de decisão do legislador, é patente que o legislador incorreu em descumprimento ao disposto na CF/88 ao ultrapassar os limites de uso da seletividade apenas aos objetos em si, independentemente da pessoa ou da quantidade que essa pessoa consome.

⁶ ÁVILA, Humberto. "Neoconstitucionalismo": entre a ciência do direito e o "direito da ciência". Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 17, janeiro/fevereiro/março, 2009. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 02 de agosto de 2021.

Nesses moldes, portanto, o legislador estadual violou o art. 155, §2º, III, da CF, ao se valer da regra da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço para discriminar alíquotas em função da pessoa que consome o bem e em função da quantidade consumida do bem, circunstância essa equivalente à necessária declaração de inconstitucionalidade da disposição normativa impugnada.

II.b)As finalidades vinculadas à seletividade em função da essencialidade

As regras descrevem um comportamento para solução de um problema previsto, promovendo a eliminação de conflitos de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. A correspondência da conduta do legislador em relação à descrição do comportamento na disposição normativa equivale à realização das finalidades ponderadas antecipadamente pelo constituinte originário. Não há espaço, portanto, ao legislador ordinário para contornar o que definido pelo constituinte.

A finalidade subjacente à regra da seletividade em função da essencialidade está intimamente ligada à redução da regressividade, modo pelo qual se fortalece a concretização do objetivo constitucional de erradicação da pobreza, que se encontra encartado no art. 3º, III, da Constituição Federal.

Trata-se da clássica fórmula de o tributo incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos. Paralelamente, a regra da seletividade em função da essencialidade é também um meio para concretizar o objetivo constitucional de desenvolvimento nacional, encartado no art. 3º, II, da Constituição Federal. Há, portanto, duas finalidades e, por consequência, duas distintas maneiras de selecionar bens a partir do critério da essencialidade⁷.

Em mira a erradicação da pobreza, a seletividade em função da essencialidade alcança o objetivo a partir da facilitação ao acesso de produtos essenciais, ou seja, aqueles que servem à manutenção do padrão mínimo de vida de cada um dos cidadãos. É uma concepção construída historicamente.

⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Na Constituição brasileira de 1946, o art. 15 determina a isenção do imposto de consumo sobre os produtos classificados como o mínimo indispensável à habitação, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Ainda à luz de 1946, Aliomar Baleeiro afirma que "*o legislador tem o dever de isentar do imposto de consumo os miseráveis*"⁸. Na Constituição de 1988, o art. 153, §3º, II, da CF, reproduz igual finalidade, dispensando, porém, a necessidade de isenção e dá ao legislador a condição de calibrar a carga tributária.

A acessibilidade aos bens de primeira necessidade é um passo relevante para redução da desigualdade social e da erradicação da pobreza. Nesse sentido, à luz do art. 145,

§1º, da Constituição Federal, defende-se que a seletividade em função da essencialidade seria um subprincípio da capacidade contributiva.

De fato, ao reduzir a regressividade dos bens de primeira necessidade, aproxima-se cada vez mais de uma justiça fiscal calcada na igualdade de consumo. Isso não possibilita, porém, a frustrada tentativa de substituir o critério da essencialidade pelo critério da capacidade contributiva relativa, que se refere à capacidade econômica disponível do contribuinte. Isso porque o consumo não indica adequadamente a disponibilidade econômica do consumidor. Especialmente quanto à energia elétrica,

Para avaliar se existe alguma correlação entre consumo residencial de energia (em kWh) e renda per capita (em R\$) obteve-se o coeficiente de correlação de Pearson para essas variáveis. O valor obtido, além de praticamente igual a zero (0,015) é estatisticamente significativo apenas com 49% de confiabilidade, o que indica que não há qualquer correlação entre as variáveis. Ou seja, baixo consumo não implica baixa renda, e vice-versa.⁹

⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem, Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 145

⁹ DANNI, Luciano dos Santos. **Análise dos critérios legais de enquadramento na subclasse residencial baixa renda**. v. 35, n. 101, p. 24–32, jul./set., 2004.

O consumo de maior quantidade de energia elétrica não denota, necessariamente, uma maior capacidade contributiva. Pelo contrário, como bem alerta Fábio Canazaro, o fator quantidade consumida não contempla a possibilidade, por exemplo, de um domicílio residencial contar com três pessoas e outro com seis. Evidente que o segundo contará com um consumo de energia elétrica maior, mas nem por isso menos essencial.¹⁰

Além disso, se observa que os eletrodomésticos mais antigos tendem a gastar mais energia elétrica do que os mais novos. De acordo com os cálculos feitos pela Proteste Associação de Consumidores, em 2016, e apontado numa reportagem de O Globo, uma geladeira antiga tem um consumo médio mensal de 150 Kwh, enquanto um aparelho moderno, consome em média 50 Kwh no mês. Levando em consideração uma tarifa de R\$ 0,59 por Kwh e um uso contínuo da geladeira, uma nova seria responsável por R\$ 29,50 da conta. Já um produto antigo contribuiria com R\$ 88,50, ou seja, uma diferença de 200%.

Ao se tratar do ar-condicionado, um equipamento antigo de 7.500 BTU terá no mês um consumo aproximado equivalente a 288 Kwh, se ligado todas as noites por oito horas. Assim, de acordo com a pesquisa, considerando a tarifa de R\$ 0,59 por Kwh, há um impacto de R\$ 169,92 na conta de luz. Comparando com um atual, com as mesmas características e mesmo uso mensal, gasta aproximadamente 181 Kwh, gerando custo de R\$ 106,77 na fatura de energia. Tal pesquisa só comprova um maior gasto dos eletrodomésticos mais antigos em face dos mais novos.

Nota-se, portanto, que tributos indiretos não guardam relação imediata com a capacidade contributiva relativa, o que é corroborado pela jurisprudência da Corte Suprema. No Tema 21 de Repercussão Geral, RE 560.045/RS, que versa sobre a fixação de alíquota progressiva para o ITCMD, o voto vencedor do Min. Ayres Britto afirma que

¹⁰ GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito**. Revista de Direito Tributário Atual, ISSN: 1415-8124.

os tributos, por definição, devem ter caráter pessoal. Caráter pessoal apenas mitigado naturalmente naquelas hipóteses em que eles já se definem como dotipo indireto, por incidirem sobre o serviço prestado ou o produto objeto de negócio (IPI ou ICMS).

Ato contínuo, também não existem condições para que a regra da seletividade em função do critério da essencialidade venha a ter o critério substituído pelo da pessoa que consome o produto, uma vez que não existem razões econômicas concretas que justifiquem a seleção de um grupo de pessoas e não de outro. Desse modo, rememora-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, no RE 213.396/SP, filiou-se ao entendimento segundo o qual é impossível presumir a capacidade contributiva relativa, uma vez que

[...] esse conteúdo há de ser real, efetivo, comprovado, concreto. Não pode ser presumido. Não pode resultar de ficção, do mesmo modo que não se pode punir alguém por fato não cometido. Não se tributa por fato provável, plausível, possível. Só por fato ocorrido, consumado. A capacidade econômica - corolário da igualdade - é a "pedra de toque" do sistema. Não pode ser violada.

Em busca de uma tributação indireta firmada na capacidade contributiva, alguns têm defendido a personalização do imposto de consumo a partir da focalização dos beneficiários lançando mão das informações encontradas no CadÚnico, de modo que:

Feito isto, ou seja, o registro do CPF no ato da compra, com a descrição do preço normal dos produtos vendidos, as empresas liquidarão o ICMS-P de acordo com o seu regime tributário. A transação será reconhecida em tempo real pela Administração Tributária, e no final do período estipulado (um mês, por exemplo) considerando todas as compras internas tributadas pelo ICMS- P, a Administração Tributária calcula o valor correspondente àquele CPF e deposita o valor na conta bancária. Por fim, a unidade bancária oferece o acesso aos valores creditados, mediante cartão eletrônico específico, como já ocorre com os programas de transferências condicionadas de renda¹¹.

¹¹ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Para pensar uma justiça fiscal na tributação indireta**. Acesso em

Tal modelo se refere à personalização do imposto de consumo a partir da clara definição da capacidade contributiva relativa, revelando, por sua vez, a impossibilidade de se valer do consumo ou da pessoa que consome para definição da capacidade contributiva relativa, tal como pretende o legislador ordinário no caso em análise. Confirma-se, novamente, a precariedade da tomada de decisão do legislador ordinário ao substituir o critério da essencialidade pelo do consumo e da pessoa.

Nesses moldes, portanto, se a capacidade contributiva relativa se refere à capacidade econômica disponível do contribuinte, conforme art. 145, §1º, da CF, inegavelmente o legislador ordinário violou o referido princípio na medida em que pretende aferir a capacidade contributiva a partir do consumo de energia elétrica, que, comprovadamente, não é um medidor adequado para identificar a disponibilidade econômica do contribuinte. Também considerando a ausência de justificativa na separação de consumidores residenciais e de cooperativas em comparação aos comerciais e industriais, viola-se o art. 150, II, da CF.

Com objetivo de promover o desenvolvimento nacional, a regra da seletividade em função da essencialidade alcança o objetivo ao estimular o consumo de produtos favoráveis à inovação tecnológica sustentável, o que fortalece a estrutura econômica do país. Tal como afirma Luís Eduardo Schoueri, *"não parece impróprio [...] entender 'essencial' um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente"*¹². Preocupa-se, portanto, com a seleção de bens vinculados à inovação da ordem econômica brasileira, fortalecendo o mercado interno. Nesse contexto, não se revela uma razão consistente para se valer da seletividade em função da essencialidade que enverede a tributação para outros rumos, como, por exemplo, desestimular o consumo excessivo de energia elétrica a partir da progressividade no consumo.

Outra vez, observa-se a utilização inadequada da seletividade em função da essencialidade, uma vez que o legislador ordinário não se preocupou em calibrar as

<<https://rwnogueira.jusbrasil.com.br/artigos/640589713/para-pensar-uma-justica-fiscal-na-tributacao-indireta>>

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

alíquotas referentes às operações de energia elétrica a fim de favorecer a erradicação da pobreza ou de estimular o desenvolvimento econômico nacional, como, a seguir, será pormenorizadamente explicitado.

III. CONTEÚDO MÍNIMO DA ESSENCIALIDADE COMO CRITÉRIO BALIZADOR DA SELETIVIDADE

Excelência, o questionamento que se faz no presente momento é: O que é essencial para um indivíduo, para a coletividade, para empresas ou para o desenvolvimento econômico? Essencialidade, trata-se de um conceito indeterminado, que, por si só, não se justifica. Por isso, depende da finalidade ou do objetivo a ser alcançado para preencher o conceito indeterminado da essencialidade. Afinal, há de se pontuar que a liberdade do legislador ordinário estadual se circunscreve nos limites do critério da essencialidade, de modo que “a liberdade para concretizar o conceito de essencialidade que a Constituição outorga aos legisladores estaduais não importa em discricionariedade, mas sim em dever de interpretação”.¹³

Diante das finalidades que orientam a técnica da seletividade em função da essencialidade, quais sejam, a erradicação da pobreza e o desenvolvimento econômico nacional, conforme o disposto no art. 3º, incisos II e III, da Constituição Federal, questiona-se se o legislador poderia se furta delas para dar vazão a outras finalidades? Ora, ainda que nobres, evidentemente não haveria espaço para o legislador romper com os limites estabelecidos pelo Constituinte.

É fundamental, portanto, interpretar o conceito indeterminado da essencialidade à luz dos objetivos que a partir dela podem ser alcançados. Segundo a regra da seletividade em função da essencialidade, deve-se observar exclusivamente as características da coisa propriamente dita, o que se pode fazer a partir das características originárias ou finalísticas do bem ou a partir da própria

¹³ BAINY, Alexandre Feliciano. A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), 2012. Pág. 56.

espécie do bem. Como é possível analisar apenas o bem em si mesmo para erradicação da pobreza? Como é possível analisar apenas o bem em si mesmo para estimular o desenvolvimento nacional?

III.a) Bens essenciais para erradicação da pobreza

Conforme delineado alhures, uma das finalidades da técnica da seletividade é a erradicação da pobreza e da marginalização, o que se dá por meio da redução da regressividade em bens essenciais, neste caso levada a cabo pela diferenciação de alíquotas. Surge então a indagação: a energia elétrica é essencial?

Entende-se essencial aquela mercadoria ou serviço que seja de utilidade para a maior parte da população¹⁴, ou, ainda, que seja indispensável, "sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas"¹⁵, conceito que, ademais, varia conforme o espaço e o tempo em que se aplica a técnica da seletividade¹⁶.

A análise da essencialidade, conforme sua conceituação de produto ou serviço indispensável, requer o exame da Constituição para que se estabeleça o que, segundo nossos parâmetros constitucionais, é essencial. Nesse sentido, Regiane Esturilio aduz que apenas interpretando sistematicamente a Constituição, se pode afirmar a essencialidade de uma mercadoria ou serviço¹⁷.

Diante disso, deve-se observar o inciso IV do artigo 7º da Constituição, onde se fixam as necessidades vitais básicas que o salário-mínimo deve atender, quais sejam "moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social".

Expostas as necessidades vitais básicas enumeradas pela Constituição, a essencialidade da energia elétrica se destaca na medida em que, sem ela, nenhuma

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem, Revista e atualizada. Rio de Janeiro:Forense, 2010. p. 347-348.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada**. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n.º 155, ago. 2008. p. 51.

¹⁶ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 326.

¹⁷ ESTURILIO, Regiane Binbara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. p.122.

dessas necessidades poderia ser plenamente obtida nos padrões mínimos do século XXI. Para demonstrar a essencialidade da energia elétrica, traz-se à baila a crise energética que ocorreu no Amapá no ano de 2020, e como ela impactou a vida da população. Quanto ao ponto, o jornal O Estado de São Paulo expõe, em seu sítio eletrônico, que:

Durante o apagão, a maior maternidade pública do Amapá, que funciona no Hospital da Mulher Mãe Luzia, ficou sem energia elétrica por não ter geradores. Dois partos estavam acontecendo quando a iluminação e os equipamentos foram desligados, e os profissionais de saúde tiveram de utilizaras luzes de aparelhos celulares para auxiliar os nascimentos¹⁸.

Outro portal de notícias relata o impacto da queda de energia no comércio de alimentos, bebidas e, até mesmo, na distribuição de água mineral.

Em uma padaria na Zona Norte da capital, por exemplo, os pães eram preparados durante o dia. Mas agora, a dona do estabelecimento conta que a produção está “parcelada”. Os funcionários trabalham de sobreaviso e as vendas caíram substancialmente.

[...]

A falta de água citada pelo comerciante é um outro problema enfrentado pelos moradores desde o início do apagão e que permanece sem solução. Parte da população do estado – principalmente de regiões mais pobres – continua sendo abastecida por carros-pipa. Várias pessoas, no entanto, reclamam que a água disponibilizada é suja e imprópria para o consumo¹⁹.

¹⁸ **Apagão no Amapá: os impactos para a saúde pública no estado.** Estado de São Paulo. 12 de novembro de 2020. Disponível em <https://summitsaude.estadao.com.br/desafios-no-brasil/apagao-no-amapa-os-impactos-para-a-saude-publica-no-estado/> acesso em 23 de agosto de 2021.

¹⁹ **Amapá: os impactos do apagão na população periférica; “me sinto um nada”.** Correio da Cidadania. 9 de dezembro de 2020. Disponível em <https://www.correiocidadania.com.br/social/14442-amapa-os-impactos-do-apagao-na-populacao-periferica-me-sinto-um-nada> acesso em 23 de agosto de 2021.

Evidencia-se, portanto, que sem a energia elétrica não é possível alcançar o padrão mínimo de vida do cidadão brasileiro, que se veria desabastecido dos demais produtos e serviços mínimos para sua subsistência.

Em consonância com o ora defendido, a própria Constituição e a legislação infraconstitucional anotam a essencialidade da energia elétrica. Veja-se o artigo 21, XII, alínea

b) da CF/88, que determina como competência da União a exploração “[d]os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos”.

Por vez, a Lei n.º 7.783/1989 (“Lei da greve”) coloca como serviços ou atividades essenciais, em seu artigo 10, I, a “produção e distribuição de energia elétrica”. Frisa-se, ademais, que todos os outros serviços ou atividades ali consideradas essenciais, em consonância com o que foi dito a respeito do artigo 7º, IV, da CF, dependem da energia elétrica.

Ademais, há de se complementar, por fim, que, em consonância com o que foi dito na epígrafe anterior, a essencialidade da energia elétrica não está relacionada à quantidade consumida²⁰, à pessoa que consome²¹ ou à sua capacidade contributiva²², mas apenas à mercadoria ou serviço, no presente caso a energia elétrica que, conforme ora se demonstrou, é essencial.

Demonstrado, portanto, que a energia elétrica é essencial para que se alcance um padrão mínimo de vida, é inconstitucional legislação estadual que fixe alíquota superior para a energia elétrica em relação à produtos supérfluos, na medida que

²⁰ Nesse sentido, para Bairy: “a essencialidade deve ser aferida em razão das características do produto, sendo irrelevante a quantidade adquirida”. BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)**. Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), 2012. Pág. 47.

²¹ Nesse sentido, para Schoueri: “deve-se examinar o produto (no caso do IPI) ou a mercadoria ou o serviço (para o ICMS), decidindo sobre sua essencialidade. O foco é no produto, não no contribuinte”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 235

²² Nesse sentido, para Esturilio: “aquilo que é essencial simplesmente o é, devendo ser indiferente para a legislação e a administração a condição pessoal daquele que suportará o ônus financeiro do encargo tributário, pois a essencialidade é igual para todos, é objetiva, independente das capacidades contributivas de cada um individualmente [...]”. ESTURILIO, Regiane Binbara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008, p. 143.

referido comportamento não alcança a primeira finalidade da técnica da seletividade, não servindo para reduzir a regressividade no referido bem essencial, mas sim como instrumento meramente arrecadatório do Estado. Nesse sentido, a alíquota em questão deve ser reduzida para 0, ao lado de outros serviços e mercadorias essenciais, como medicamentos, alimentos e vestuário, ou, subsidiariamente, para a alíquota de 7%, destinada para produtos ou serviços úteis.

Por fim, salienta-se que referida medida não ferirá o princípio da separação dos poderes. Isso ocorre pois, inobstante o uso da seletividade ser competência do respectivo legislador estadual, em casos como o presente, em que a norma estadual ignora os comportamentos e finalidades previstos pela regra da seletividade, esse colendo Supremo Tribunal deve, ao declarar a inconstitucionalidade da regra estadual, conduzir o produto ou serviço essencial para a alíquota adequada.

Conclui-se assim porque o ora pretendido provimento, atípico no âmbito da jurisdição constitucional, é necessário para que se cumpra a regra do art. 155, § 2º, III, da Carta de 1988. Nesse sentido, Gilmar Mendes²³ evidencia tanto a importância do papel exercido por esse egrégio STF no controle de constitucionalidade de normas, como também o poder indireto do Poder Judiciário no exercício tanto do papel de legislador negativo como, sobretudo, no de legislador positivo:

[...] enquanto pretendo "legislador negativo", o Supremo Tribunal Federal – bem como qualquer outra Corte com funções constitucionais – acaba por exercer um papel de "legislador positivo". É que o poder de eliminar alternativas normativas contém, igualmente, a faculdade de, por via direta ou transversa, indicar as fórmulas admitidas ou toleradas.²⁴

²³ MENDES, Gilmar Ferreira. Teoria da Legislação e Controle de Constitucionalidade: Algumas Notas. **Revista Jurídica Virtual**. Brasília, vol. 1, n. 1, maio 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_01/teoria.htm. Acesso em 4 set. 2021.

²⁴ No mesmo sentido, LEAL, Rogério Gesta. O Estado-Juiz na Democracia Contemporânea: uma perspectiva procedimentalista. p. 9. STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). **Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008, p. 245.

Referida atuação positiva se afigura necessária na medida em que a essencialidade, conceito indeterminado²⁵, e, portanto, não discricionário, pode ser analisada pelo Judiciário. Nesse sentido, Eros Grau²⁶ leciona que “[s]e não lhe cabe [ao Judiciário], por um lado, a apreciação da decisão discricionária, por outro lhe incumbe, inquestionavelmente, manifestar-se sobre a aplicação, pela Administração, dos ‘conceitos indeterminados’”.

Assim, são diversos os autores que, ao observarem violações no uso da seletividade em função da essencialidade, concluem justamente pela possibilidade de atuação do Judiciário para averiguar a constitucionalidade da diferenciação de alíquota adotada pelo legislador estadual e para que, se o caso exigir, enquadrar determinado produto ou serviço na alíquota adequada. Nesse sentido, Sacha Calmon²⁷ leciona que:

Todavia, o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua.²⁸

Conclui-se, portanto, que a liberdade legiferante se circunscreve nos limites do critério da essencialidade e que, quando a interpretação dada pelo legislador estadual escapa destes critérios, está no poder dessa Corte estabelecer adequadamente a incidência das alíquotas, agindo, assim, para garantir o cumprimento da finalidade da erradicação da pobreza e do desenvolvimento nacional, que será delimitada adiante.

²⁵ Para Schoueri: “Ao se afirmar que a essencialidade é conceito indeterminado, rejeita-se, simultaneamente, sejacaso de discricionariedade”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 235

²⁶ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. P 201.

²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 938p. p. 414.

²⁸ No mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 463; ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 157; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética. 2009. p. 58.

III.b) Bens essenciais para o desenvolvimento nacional

A regra da seletividade em função da essencialidade se refere exclusivamente ao bem em si mesmo. Por essa razão, na procura pelo conteúdo mínimo da essencialidade deve-se visar o estímulo ou desestímulo de bens em função das suas características próprias, as quais são almejadas ou repelidas em favor do desenvolvimento econômico nacional.

Ao longo da história, observa-se o objetivo de refinamento das ferramentas utilizadas para produção de bens e serviços. Quanto mais eficiente o produto em comparação a outro de igual função, mais interessante para o desenvolvimento econômico do país. Exemplo interessante é o de Nicolas Leonard Sadi Carnot, que, em 1814, afirmava ter se comprometido a compreender o motor a vapor a fim de que a França pudesse superar a Inglaterra econômica e militarmente.²⁹

Neste sentido se travou o embate quanto à utilização de distintas técnicas para produção e distribuição de energia elétrica entre Tomas Edison e Nikola Tesla, conhecido como Guerra das Correntes. Nikola Tesla saiu vencedor uma vez que defendeu corrente alternada muito mais eficiente do que a corrente contínua de Tomas Edison. Se o objetivo do desenvolvimento econômico está entrelaçado à eficiência do bem, notadamente estimular a corrente alternada de Tesla era melhor do que estimular a corrente contínua de Edison.³⁰

Assim, avaliar a essencialidade de um bem ou serviço em busca do desenvolvimento econômico nacional é avaliar sua eficiência à luz dos objetivos constitucionais. Com efeito, em busca do desenvolvimento econômico, tem-se por referência o texto da Constituição sobre a Ordem Econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos

²⁹ A HISTÓRIA DA ENERGIA. Publicado pelo canal **DocumentariosCiencia**. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=D8BOEXTiyzI>>

³⁰ A HISTÓRIA DA ENERGIA. Publicado pelo canal **DocumentariosCiencia**. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=D8BOEXTiyzI>>

produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A energia elétrica comercializada pela empresa Recorrente tem matriz hidrelétrica, a qual é fonte renovável e sustentável que coopera com o desenvolvimento nacional, inovação, dignidade da pessoa humana e preservação do meio ambiente, resguardados pela Constituição Federal.

No plano do ICMS, a incidência das alíquotas pode ser discriminada positivamente em favor de atividades econômicas que preservem o meio ambiente – e importam na promoção e avanço do país, consequência desejada – ao invés de atividades, processos produtivos, consumo de bens e uso de serviços poluidores e não sustentáveis – consequência indesejável –, estimulando a escolha que melhor cumpra com os valores estatais.

Portanto, pela inconstitucionalidade da norma estadual ora impugnada, na medida em que, aplicando a técnica da seletividade, determina a incidência de alíquota exorbitante sobre a comercialização de energia elétrica, que, quando produzida em consonância com os objetivos ambientais dispostos na Constituição e em acordos internacionais, é essencial para o desenvolvimento nacional. Assim, também por este motivo, a alíquota em questão deve ser reduzida para 0, ao lado de outros serviços e mercadorias essenciais, como medicamentos, alimentos e vestuário, ou, subsidiariamente, para a alíquota de 7%, destinada para produtos ou serviços úteis.

Consoante demonstrado alhures, tal provimento jurisdicional não viola o princípio da separação dos poderes. Demonstrar-se-á, ademais, que esse colendo Tribunal Federal deve observar as consequências que repercutirão a partir desta decisão.

Para além de arrecadatória e fiscal, a tributação possui finalidades extrafiscais que devem ser orientadas de acordo com o caráter social do tributo de modo a sanar externalidades negativas e cumprir os objetivos, valores, direitos e

garantias fundamentais do Estado, sob pena de incoerência material e finalística, e ato contínuo, incoerência para todo o ordenamento.³¹

A tributação é um modo de intervenção na economia complexo e influente no mundo fático que estimula ou desestimula comportamentos (como o *risk taking*)³², conforme afirma Tathiane dos Santos Piscitelli no seguinte sentido: “[...] os tributos são elementos constitutivos do Estado como realidade institucional que é e, por essa razão, não há que se falar em Estado sem tributos, em tributos sem Estado, ou mesmo em direitos individuais sem um ou outro [...]”.³³

Assim, o tributo gera efeitos de diversas ordens que devem ser levados em consideração e compor a justificação das decisões judiciais diante da importância das consequências geradas por eles para o mundo fático no curto e no longo prazo, o que permite aplicação da teoria de argumentação jurídica consequentialista.

Para Neil MacCormick, em casos de problemas de pertinência, interpretação ou de classificação - como a abrangência do termo “essencialidade” presente no art. 155, § 2, III da CF-, é prudente que os juízes analisem as possíveis consequências, as quais devem ser sopesadas frente aos princípios constitucionais fundamentais. Logo, os magistrados, ao firmarem entendimento sobre uma lei, deveriam testá-la diante dos parâmetros do senso comum, da justiça, da compatibilidade com os princípios jurídicos, conveniência jurídica e da política do interesse público.³⁴

Uma boa decisão judicial deve, conforme MacCormick: (a) ter potencial de universalização (efeito erga omnes, lembrando que este pensador está inserido no sistema common law); (b) ter coerência, ou seja, ser compatível com as normas, princípios e valores do ordenamento jurídico; (c) ter consistência, entenda-se, a

³¹ Tributação ambiental e energias renováveis. [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo; Denise Lucena Cavalcante(Orgs.) -- Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2016. 430p.

³² TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. Revista Videre, [S.l.], v.3, n. 6, p. 11-52, mar. 2013. ISSN 2177-7837. Disponível em:

<<https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/2255>>. Acesso em: 09 set. 2021

³³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 129-130

³⁴ Argumentação jurídica e teoria do direito / Neil MacCormick ; tradução Waldéa Barcellos ; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. – 2º. Ed. – São Paulo : Editora WMF Martins Fontes, 2009, - (Biblioteca jurídica WMF).

inexistência de contradições; e (d) terconsequências lógicas, isto é, ser uma decisão adequadamente justificada, sendo adequada tanto no mundo jurídico quanto no fático.³⁵

Desse modo, uma decisão que gera consequências indesejadas pode ser afastada em nome do bem comum, consistência, coerência e justiça perante o conjunto de normas à qual a referida decisão se subordina.

Richard Posner sustenta que uma decisão não deve levar em consideração apenas as consequências imediatas (*case-specific consequences*) mas também as que irão afetar os valores sociais e elementos do sistema jurídico do Estado como um todo (*systemic consequences*).³⁶ Esse Supremo Tribunal já decidiu neste sentido em Agravo Regimental na Petição, de relatoria do Ministro Luiz Fux, observa-se:

Ementa: PETIÇÃO PARA CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. "AUXÍLIO-ACOMPANHANTE". ART.

45 DA LEI N.º 8.213/1991. APLICAÇÃO DIRETA DE NORMAS CONSTITUCIONAIS. FUMUS BONI IURIS QUANTO À ADMISSÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PERICULUM IN MORA CONFIGURADO. RISCO DE IMPACTO BILIONÁRIO SOBRE AS CONTAS PÚBLICAS. SUSPENSÃO DE TODOS OS PROCESSOS QUE VERSEM SOBRE O TEMA EM TERRITÓRIO NACIONAL. POSSIBILIDADE. ARTS. 1.029, § 5º, I, 1.035, § 5º, 301 e 932, II, DO CPC/2015. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.

(...) 2. O Magistrado tem o dever de examinar as consequências imediatas e sistêmicas que o seu pronunciamento irá produzir na realidade social, porquanto, ao exercer seu poder de decisão nos casos concretos com os quais se depara, os Juízes alocam recursos escassos. Doutrina: POSNER, Richard. *Law, Pragmatism and Democracy*. Cambridge: Harvard University Press, 2003, p. 60-64. 3. (...)

De acordo com Andrea Magalhães, diante da gravidade de uma crise econômica (que o Brasil enfrenta juntamente com uma crise sanitária e hídrica), seu

³⁵ Argumentação jurídica e teoria do direito / Neil MacCormick ; tradução Waldéa Barcellos ; revisão da tradução Marylene Pinto Michael. – 2º. Ed. – São Paulo : Editora WMF Martins Fontes, 2009, - (Biblioteca jurídica WMF).

³⁶ NASCIMENTO, Roberta Simões. O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO NAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: Um estudo crítico. 2013. 224 f. Dissertação(Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2013

impacto econômico e bens jurídico em questão, as consequências devem ser analisadas quanto aos resultados (visando a manutenção da normatividade constitucional), aos custos-benefícios e à razoabilidade considerando questões extraeconômicas. Outrossim, a Ministra Cármen Lúcia sustentou que “a crise econômica precisa ser relevada por nós, juízes, ao interpretar e aplicar as leis, porque os direitos sociais começam a ficar em risco”.

No ordenamento brasileiro o raciocínio consequencialista é encontrado nos artigos 20, 21 e 22 da LINDB e no art. 324, § 1º, II do CPC. O Professor Humberto Ávila afirma que a referente teoria deve ser utilizada, após percorridos argumentos jurídicos, da forma mais coerente com os princípios aplicáveis.

O termo “consequencialista”, conforme o Professor Paulo Caliendo, não pode ser utilizado erroneamente, de modo a confundir as consequências práticas de uma decisão judicial com as consequências financeiras para a União (como observado no julgamento dos Embargos de Declaração da ADI 3106/MG), uma vez que se trata dos efeitos para a sociedade, o sistema jurídico e as instituições jurídicas. Multidimensionalmente, a ponderação deve ter em vista coerente técnica diante ao sistema, orçamentária e referentes a políticas públicas. As consequências econômicas, portanto, são subordinadas aos argumentos jurídicos.

Portanto, a avaliação de consequências práticas quando na definição de alíquotas é importante para promover a igualdade material tributária na medida em que deve “o fator determinante da discriminação guardar relação coerente com a diferenciação que dele resulta”. Logo, um processo de produção que gere consequências coerentes com os fins

buscados na Carta Magna deve ser discriminado positivamente diante das cadeias que geram externalidades negativas a serem arcadas pela sociedade.

Para além da dimensão da preservação do meio ambiente- que por si só é capaz de sustentar a extrafiscalidade tributária com vistas à sua preservação - a necessidade de uma produção e circulação comercial sustentável está diretamente ligada ao desenvolvimento nacional e à inovação na medida em que este comportamento é prioridade e tendência internacional que, caso não seguida, poderá, como consequência, isolar o Brasil no mercado internacional.

Em resposta à necessidade de preservação do meio ambiente, os Estados Membros da União Europeia firmaram, em 2019, o Pacto Verde Europeu, que, utilizando da tributação extrafiscal como instrumento, visa estimular o desenvolvimento sustentável, pesquisa e a inovação climática.

O compromisso com o Pacto é tamanho que os Países-Membros do Mercosul, dentre eles o Brasil, foram afetados na ocasião em que a França e a Áustria se posicionaram contra o acordo Mercosul-EU (o qual, por este motivo, foi adiado diversas vezes) porquanto este não estaria de acordo com os objetivos climáticos visados pelo bloco.

A Europa mantém valorosos acordos de importação e exportação com o comércio brasileiro o qual sofrerá graves consequências caso os sistemas de produção e objetivos aplicados por este não ajam visando a sustentabilidade. O histórico Acordo de Paris, no qual o Brasil é signatário, visa à redução de emissão de carbono na atmosfera, que, além de causar graves prejuízos ambientais, como a concentração de dióxido de carbono e a mudança de temperatura do planeta, afeta a atividade econômica.

Na Agenda 2030 da ONU, os objetivos de desenvolvimento sustentável do Brasil incluem, dentre outros, até 2030: assegurar energia limpa e acessível; inovar por meio da modernização da tecnologia para o fornecimento de energia; assegurar preços acessíveis de serviços de energia; e aumentar a participação de energias renováveis na matriz energética global. Tais compromissos internacionais foram realizados em coerência com a Constituição Federal e suas disposições:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia

qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Portanto, é essencial que o Direito Tributário, e mais especificamente, a definição de alíquotas, avalie as consequências práticas, imediatas – as que afetarão os sujeitos envolvidos e terceiros em igual situação –, e futuras – referentes aqueles resultados que serão arcados pelas gerações seguintes –, que dela decorrerão.

Deste modo, é imperativa a procedência do presente recurso. Isso pois, não apenas restou demonstrado que a legislação estadual fere o art. 155, § 2º, III, da CF, na medida em que tributa de forma desarrazoada e onerosa bem que é, incontestavelmente, essencial para o desenvolvimento nacional, como também será a decisão que trará as consequências que melhor cumprem com os objetivos delineados na Constituição.

IV. PEDIDOS

Diante do exposto, a Recorrente requer o integral provimento do Recurso Extraordinário, a fim de que:

- (i) seja declarada inconstitucional a disposição normativa impugnada por manipular a técnica da seletividade em função da quantidade consumida e em função da pessoa que consome, o que viola o critério da essencialidade definido pelo Constituinte, no art. 155, § 3º, II, da CF;
- (ii) seja declarada inconstitucional a disposição normativa impugnada por definir alíquota para operações com energia elétrica, bem essencial para a erradicação da pobreza e para o desenvolvimento nacional, fora do enquadramento dos referidos bens; e, portanto,
- (iii) seja determinado o enquadramento da energia elétrica na alíquota zero, destinada para bens essenciais; ou
- (iv) subsidiariamente, seja determinado o enquadramento da energia elétrica na alíquota de 7% (sete por cento), destinada para bens úteis.

Termos em que pede deferimento.

LOCAL, data. Advogado/OAB.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 510
CONTRIBUINTE

Allan Santana da Silva
Giovana Santos de Abreu
Rafael Silva Lobo
Valdir Geraldo Farias Junior

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA

RECORRIDO: ESTADO

SOUTO BORGES LTDA, sociedade empresária já qualificada nos autos em epígrafe, vem, muito respeitosamente, perante Vossa Excelência, por intermédio de seus advogados, apresentar **MEMORIAL** indicando os pontos relevantes e fundamentais, para o provimento do Recurso Extraordinário.

1. DOS FATOS

Trata-se de recurso extraordinário cujo objeto é a discussão sobre o dimensionamento da alíquota de ICMS incidente sobre a energia elétrica, uma vez que o ESTADO recorrido editou a lei de nº XXX que estipulou alíquotas de até 25% (vinte e cinco por cento).

Assim, a recorrente entende que a alíquota estipulada pelo ente tributante fere o princípio constitucional da seletividade aplicado ao ICMS, bem como verifica-se que o ESTADO desconsidera o caráter essencial da mercadoria em questão.

Inconformada com o acórdão proferido pelo tribunal *a quo* que acabou por não reconhecer a afronta ao princípio da seletividade aplicada sobre a energia elétrica em razão da sua essencialidade, não restou outra opção se não a interposição de Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral do tema de que trata o presente recurso.

Assim, tendo em vista a essencialidade da energia elétrica, a recorrente se insurge contra a aplicação da alíquota de ICMS estabelecida em 25% (vinte e cinco por cento) adotada para a energia elétrica, uma vez que a referida alíquota é, inclusive, superior àquela aplicada a serviços supérfluos ou artigos de luxo estabelecida em 22% (vinte e dois por cento), ou seja, a alíquota de um serviço

essencial é superior à de uma mercadoria ou serviço considerados e notoriamente reconhecidos como supérfluo.

Por outro lado, fica evidente a adoção do critério da seletividade fundamentada na essencialidade do bem ou serviço ao se analisar a variação das alíquotas de maneira inversamente proporcional à sua essencialidade, como no caso dos alimentos, medicamentos e vestuário, as quais foram aplicadas alíquota zero; as mercadorias especialmente úteis, com previsão de alíquota de 7% (sete por cento); mercadorias em geral, 18% (dezoito por cento); mercadorias luxuosas; 22% (vinte e dois por cento); e, para energia e serviços de comunicação, a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Portanto, como se verá adiante, o acórdão *a quo* não pode prevalecer tendo em vista que, a referida lei afronta o princípio constitucional da seletividade.

Deste modo, esta recorrente apresenta suas razões para que seja estabelecida a alíquota de ICMS incidente sobre a energia elétrica de forma inversamente proporcional à sua essencialidade, atendendo o princípio da seletividade consagrado na Constituição Federal, de acordo com o que será demonstrado no presente memorial.

2. DA ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA COMO FATOR PRIMORDIAL PARA A ADEQUAÇÃO CONSTITUCIONAL DA ALÍQUOTA DO ICMS

Inicialmente, convém conceituar o termo “essencialidade” de forma a estabelecer parâmetros para subsidiar a melhor análise.

Em verdade, a essencialidade de um produto é um conceito aberto, sendo necessário a utilização de parâmetros objetivos para tornar possível sua classificação ou graduação. Como bem dispôs o Senhor Ministro Marco Aurélio, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.145, que discutia a fixação da alíquota do IPI sobre o açúcar em razão da essencialidade do produto:

“Se pudesse definir a essencialidade ou não do açúcar sob o ângulo médico, e tomasse por base diabéticos, diria não haver a essencialidade. Ao contrário, é um produto

desprezível para os diabéticos. Mas a apreciação que devo fazer é jurídica, ante o disposto na Constituição federal”.

Assim, conforme o Douto Ministro menciona, devido à essencialidade se tratar de um conceito abstrato, devemos analisá-la com base nos argumentos jurídicos observando o disposto em nossa Magna Carta.

Neste sentido, Carrazza em seu livro ICMS, estabelece um parâmetro jurídico- constitucional para definir a essencialidade de um produto ou serviço, qual seja, a importância de analisar se aquele produto ou serviço, contribui para a garantia dos direitos indisponíveis previsto na Constituição, sobretudo com relação ao direito fundamental de se ter uma vida digna.

“Do mesmo Modo, a Constituição, ao estatuir que as pessoas políticas devem (i) promover “a dignidade da pessoa humana” (art. 1º, III), “o bem de todos” (art. 3º, IV), “a saúde” (arts. 6º, caput, e 196, caput), “a assistência aos desamparados” (art. 6º, caput) e “programas de assistência integral à saúde da criança e do adolescente” (art. 227, §1º); (ii) “assegurar a todos existência digna” (art 170, caput); (iii) proporcionar seguridade social, mediante também ações que garantam “direitos relativos à saúde” (art. 194, caput); (iv) prestar assistência social, tendo por objetivos, dentre outros, “a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária” (art. 203, IV); e (v) “amparar as pessoas idosas(...) defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida”, implicitamente exige que os tributos - aí compreendido o ICMS - venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações.”.¹

Assim, ao se adotar o critério da seletividade pela essencialidade, a adoção das alíquotas de ICMS responderá de forma inversamente proporcional à sua essencialidade, ou seja, quanto mais essencial for determinado bem ou serviço, menor será a alíquota de incidência de ICMS.

Esse mecanismo pode ser constatado pela simples análise do praticado pelo ESTADO no que se refere à essencialidade de outras mercadorias e serviços:

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. pg 539

- alíquota zero: alimentos, medicamentos e vestuário;
- 7% (sete por cento): mercadorias especialmente úteis;
- 18% (dezoito por cento): mercadorias em geral;
- 22% (vinte e dois por cento): mercadorias luxuosas;
- 25% (vinte e cinco por cento): energia elétrica e serviços de comunicação.

Fica evidente a proporcionalidade inversa das alíquotas em relação a essencialidade dos bens, com exceção ao praticado em relação à energia elétrica e aos serviços de comunicação. É nesse sentido que a empresa ora recorrente identifica clara afronta ao princípio constitucional da essencialidade.

Conforme Humberto Ávila:

“Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. “Essencial” significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e 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.”²

Conforme o exposto até aqui, a energia elétrica configura-se como serviço essencial com impacto direto na dignidade humana. Nesses termos, ensina Hugo de Brito Machado³³:

“Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando essa palavra, é o absolutamente necessário, o indispensável. Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para fins de seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, na comunidade e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós. Assim, não nos parece razoável colocar-se em dúvida a essencialidade da energia

² ÁVILA, Humberto, Sistema constitucional tributário. 3.ed. São Paulo: 2008, p.394.

³ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. In: Revista dialética de direito tributário, n. 155, ago. 2008, p. 51-52.

elétrica. A alíquota do ICMS incidente sobre o seu consumo não deve ser maior do que aquela geralmente aplicável para as demais mercadorias."

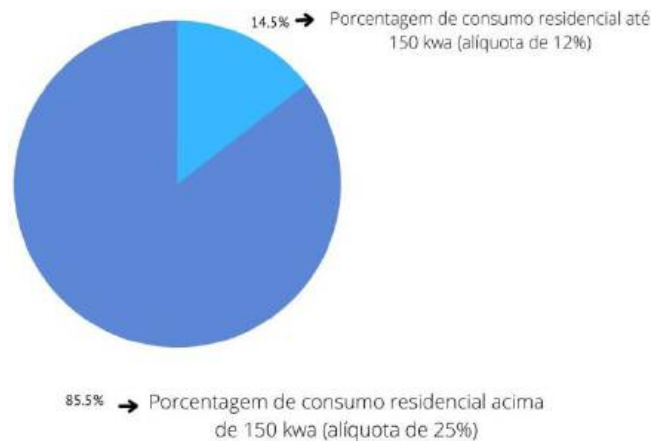
Importante ressaltar a existência da diferenciação da adoção de alíquotas quando a comercialização de energia elétrica é destinada aos consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh (cento e cinquenta quilowatts-hora) e produtoras cooperativas rurais com consumo até 500 Kwh (quinhentos quilowatts-hora), situação em que a alíquota do ICMS é de 12% (doze por cento).

Nesse sentido, verifica-se que existe uma discriminação da alíquota pelo critério do volume de energia consumida. Ou seja, pelo princípio da essencialidade, a medida em que o volume consumido de energia aumenta, poder-se-ia concluir que a alíquota se reduziria, caracterizando uma proporção inversa entre o volume e a essencialidade.

Contudo, o volume consumido não retrata a relevância da natureza da energia elétrica, uma vez que o consumo necessário para a manutenção de hospitais, estabelecimentos de ensino, indústrias de insumos básicos e demais atividades essenciais para a vida e a dignidade humana consomem um volume significativo de energia, em patamares superiores ao consumo mínimo estabelecido como essencial.

Por fim, ao se analisar o comportamento dos consumidores residenciais de energia elétrica, verificou-se que 85,5%⁴ (oitenta e cinco por cento e cinco décimos) das residências em todo território nacional apresentam consumo médio acima dos 150 Kwh (quilowatts-hora), o que resulta na dedução de que, para apenas 14,5% (quatorze por cento e cinco décimos) da população, foi dado tratamento diferenciado aplicação da alíquota de energia elétrica reduzida, seja pelo critério da essencialidade ou da capacidade contributiva, o que configura afronta ao dispositivo constitucional trazido no inciso II, do art. 150 da Constituição Federal.

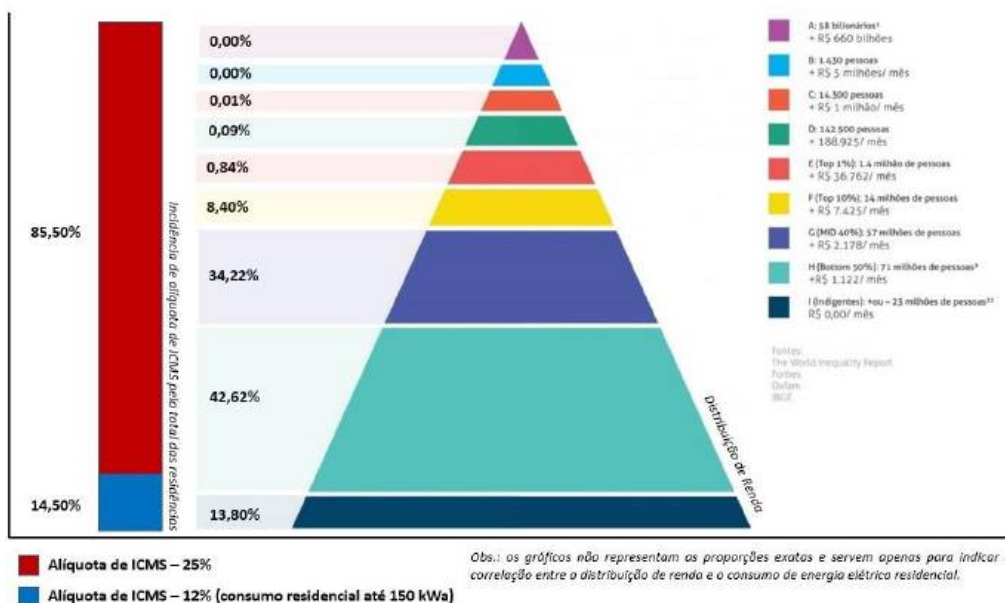
⁴ Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica, ano XII, nº 136, Janeiro de 2019, EPE. (<https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/resenha-mensal-do-mercado-de-energia-eletrica>)



Ora, se a justificativa para o ESTADO para a diferenciação das alíquotas em razão do volume consumido é a capacidade contributiva, fica evidente que, no caso do consumo residencial, selecionado a título de exemplo, atinge somente 14,5% (catorze por cento e cinco décimos) das residências.

Por outro lado, ao se avaliar a distribuição de renda no Brasil tendo como parâmetro o ano-base de 2019, verifica-se que 42,62% (quarenta e dois por cento e sessenta e dois décimos) da população brasileira vive com uma média salarial de R\$ 1.122,00 (um mil, cento e vinte e dois reais) por mês. Desta forma, contata-se que os contribuintes enquadrados em uma mesma faixa de renda recebem tratamento diferenciado do ente tributante, conforme demonstrado no gráfico a seguir:

Comparativo entre o consumo de energia elétrica residencial, incidência de alíquota de ICMS por faixa de consumo e distribuição de renda no Brasil (2019)



É importante ressaltar que, segundo a classificação do IBGE, a faixa salarial até 4 (quatro) salários mínimos compreende as famílias classificadas nas classes D e E, ou seja, 76,84% (setenta e seis por cento e oitenta e quatro décimos) da população com rendimentos inferiores à R\$ 3.992,00 (três mil, novecentos e noventa e dois reais),

levando-se em conta o salário mínimo de 2019 de R\$ 998,00 (novecentos e noventa e oito reais).

Critério IBGE	
Classe	Renda Familiar (em salários mínimos)
A	Acima de 20 salários mínimos
B	De 10 a 20 salários mínimos
C	De 4 a 10 salários mínimos
D	de 2 a 4 salários mínimos
E	Até 2 salários mínimos

Fonte: IBGE

Assim, faz-se necessário avaliar cuidadosamente a discussão acerca da capacidade contributiva para justificar a adoção de alíquotas diferenciadas em face do volume de energia consumido. Em primeiro lugar, há que se levar em

consideração que o ICMS é um tributo indireto, sendo o consumidor final aquele que suporta o ônus tributário.

Desta forma, justificar um aumento da alíquota do ICMS sob a perspectiva da capacidade contributiva acaba por distorcer sua finalidade, ou seja, ao eleger o contribuinte de direito como sujeito da capacidade contributiva, o resultado da análise não capta a situação do contribuinte de fato, assim dizendo, o consumidor final daquele serviço, o que acaba por prejudicar indiretamente o princípio da isonomia.

Nas palavras de Roque Carrazza⁵⁵:

"(...) a essencialidade de que aqui se cogita tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, como não se contesta, são os que suportam a carga econômica do ICMS, não é por outra razão que quem, adquirindo bens ou serviços luxuosos, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial. É que neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica, de remédios".

Portanto, fica evidente que a fixação de alíquotas deve levar em consideração a capacidade contributiva dos seus contribuintes de fato, e por isso é ilógico a fixação de uma alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para energia elétrica, um serviço consumido por praticamente todas as famílias brasileiras, e a fixação de alíquotas de 22% (vinte e dois por cento) para bens supérfluos, que são consumidos por um número menor de pessoas, que inclusive as consomem pois tem poder aquisitivo superior e portanto conseguem suportar uma carga tributária mais elevada, conforme aduz Leandro Paulsen⁶⁶:

"Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. p. 539.

⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. pág. 71.

essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva."

Assim, demonstra-se que a energia elétrica é essencial para todos, e deste modo, sua alíquota deve ser fixada considerando que todos os contribuintes consigam arcar com tal carga tributária, e não sejam privados deste serviço.

Resta claro que a fixação da alíquota da energia elétrica pelo Estado em 25% (vinte e cinco por cento), viola a norma constitucional, tendo em vista que se trata de um serviço essencial e indispensável para uma vida digna.

3. DA SELETIVIDADE DO ICMS EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA

A seletividade é um princípio tributário que se aplica ao IPI e ao ICMS, estabelecendo a graduação das alíquotas em razão inversamente proporcional a essencialidade de um determinado produto ou serviço. De acordo com Aliomar Baleeiro:

"Praticamente, trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser."⁷

Assim, verifica-se que um dos aspectos mais determinantes para a seletividade do ICMS é a essencialidade da mercadoria ou do serviço, e neste ponto, conforme abordado no tópico anterior, restou superado que a energia elétrica é serviço essencial para o desenvolvimento e garantia de uma vida digna em sociedade, e portanto aplica-se o princípio da seletividade, veja o que discorreu o autor Aliomar Baleeiro;

⁷ BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. pág. 757.

“ (...) a seletividade é obrigatória sobre os bens ou serviços de primeira necessidade. A necessidade obriga. O consumidor é constrangido à aquisição dos gêneros necessários à manutenção da vida, inexistindo nisso nenhuma liberdade de consumo.”⁸

Sendo assim, a energia elétrica deve ter sua alíquota minorada para 0% (zero por cento), respeitando então a norma constitucional prevista no artigo 155, §2^a, III, ou para que ao menos seja reconhecido o caráter útil da mesma, para que a alíquota seja fixada em 7% (sete por cento).

Assim, ao estabelecer a seletividade fundamentada na essencialidade do bem, têm-se compreendidos, também, os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade tributária, o que não se verifica ao estabelecer a alíquota de ICMS sobre a energia elétrica nos patamares mais elevados, comparando-a com as mercadorias luxuosas ou demais bens supérfluos como cigarro, bebidas alcoólicas, perfumes e cosméticos.

Neste teor, importa ressaltar o que diz Carraza em seu livro Curso de Direito Constitucional:

“o princípio da seletividade é atendido adotando-se um processo de comparação de produtos industrializados (no caso do IPF) e de mercadorias ou serviços (no caso do ICMS). Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional, local em que exercem suas atividades etc, que a isto obstam os arts. 5º, I, e 150, II, ambos da CF”⁹

Portanto, comparando-se com as alíquotas já fixadas pelo Estado é latente o desrespeito à norma constitucional prevista no artigo 155, §2º, III, o que por óbvio deve ser corrigido fixando-se a alíquota da energia elétrica em 0% (zero por cento) ou alternativamente em 7% (sete por cento).

Por outro lado, também devemos analisar a seletividade levando-se em consideração o caráter extrafiscal do ICMS, isto porque, é de notório conhecimento que o referido tributo se reveste da extrafiscalidade que nas palavras de Carraza

⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. pág. 877.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2013. pág. 108.

ocorre quando:

“Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa.”¹⁰

Assim, se a extrafiscalidade é um mecanismo para estimular ou desestimular comportamentos, carece de fundamentos a fixação de alíquotas tão elevadas para energia elétrica com a finalidade de desestimular o consumo, haja vista que a utilização deste bem tem impactos relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica, porexemplo.

A manutenção da alíquota no patamar de 25% (vinte e cinco por cento) claramente desestimula a utilização da energia elétrica, refletindo em uma restrição de consumo, uma vez que não existe produto substituto que atenda à mesma utilidade deste bem.

Isto significa que, por se tratar de um tributo indireto, a carga tributária é repassada aos consumidores finais que, por sua vez, suportariam o tributo independentemente da sua capacidade contributiva. Como consequência, nem todos os consumidores teriam amplo acesso aos serviços ou teriam seus acessos de forma limitada.

Deste modo, resta claro, novamente, a ligação da seletividade com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a norma constitucional, ao estabelecer a seletividade de acordo com a essencialidade, faz um paralelo direto com a capacidade do contribuinte de fato que suportar a carga tributária, assim como dispôs Leandro Paulsen, *“A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza”*¹¹.

Assim, convém discorrer um pouco mais sobre a capacidade contributiva, tendo em vista que segundo o autor Marcus Abraham *“é um dos alicerces do dever*

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2013. pág. 127.

¹¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. pág. 71.

fundamental de pagar tributos"¹², o que tem relação direta com a porcentagem das alíquotas fixadas, isto porque o legislador deverá observar o poder econômico daqueles que adquirem determinados produtos e serviços, para então constituir as bases incidentes sobre ele.

Por ser uma mercadoria destinada a consumidores de diversas classes sociais e, também, por se tratar de um bem essencial, fica evidente a necessidade de observar o princípio da capacidade contributiva do contribuinte de fato, conforme impôs Marcus Abraham, "*Assim, tem o seu aspecto impositivo (de impor a cobrança de tributo sobre quem detém condições financeiras) e negativo (de restringir a incidência tributária sobre aqueles desprovidos de condições financeiras)*"¹³.

Logo, por se tratar de um bem essencial e, portanto, utilizados pela maioria das pessoas de diferentes poderes aquisitivos, a seletividade da energia elétrica deverá implicar na minoração de alíquota, respeitando também o princípio da capacidade contributiva, uma vez que não é possível estabelecer alíquotas exorbitantes a um produto usado por diferentes classes sociais e ainda considerado essencial.

4. DA INEXISTÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE CONTIDA NO ARTIGO 155, §2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EM RELAÇÃO A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE AO ICMS

Superadas as questões relativas à seletividade da energia elétrica em razão do seu caráter essencial, adentramos na discussão semântica que norteia o artigo 155 §2ºIII, da Constituição Federal.

Isto porque, diferentemente do disposto no artigo 153, §3º, I da Constituição Federal que trata sobre a aplicação do princípio da seletividade do IPI, em que o verbo utilizado é "*será*", o legislador ao se referir a seletividade do ICMS se utiliza do vocábulo "*poderá*".

¹² ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Grupo GEN, 2019. pág. 112

¹³ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Grupo GEN, 2019. pág. 112.

E então, alguns doutrinadores, entendem que a utilização da palavra “*poderá*” conferiria uma discricionariedade ao administrador, fazendo com que o mesmo não seja obrigado a verificar a essencialidade de uma mercadoria ou serviço, minorar sua alíquota em respeito ao princípio da seletividade, em outras palavras, seria uma mera faculdade do administrador.

Ocorre que, o fato de ser de um poder discricionário, não significa dizer que se trata de uma mera faculdade do administrador, assim como preceitua Celso Bandeira de Mello:

“a disciplina legal deixa ao administrador certa liberdade para decidir-se em face das circunstâncias concretas do caso, impondo-lhe e simultaneamente facultando-lhe a utilização de critérios próprios para avaliar ou decidir quanto ao que lhe pareça ser o melhor meio de satisfazer o interesse público que a norma legal visa a realizar.”¹⁴

Sobre este tema, convém também citar o que aduz Carrazza em sua obra ICMS.

“Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo “*poderá*” equivale juridicamente a um *peremptório* “*deverá*”. Não se está, aqui diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente - de observância, pois, obrigatória. Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “*poder*”, ela *ipso facto*, está lhe impondo um “*dever*”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes-deveres.”¹⁵

Em verdade, essas liberdades foram concedidas ao administrador com o intuito que houvesse a melhor aplicação da norma ao caso concreto observando a sua individualidade e utilizando-se dos critérios basilares da administração, bem assim dispõe Celso de Mello:

“Tal liberdade representa apenas o reconhecimento de que a Administração, que é quem se defronta com a variedade uniforme de situações da vida real, está em melhor posição

¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito administrativo, 27^o ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 431.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17^a ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. pág. 537.

para identificar a providência mais adequada à satisfação de um dado interesse público, em função da compostura destas mesmas situações. Por isso, a lei, não podendo antecipar qual seria a medida excelente para cada caso, encarrega o administrador, pela outorga de discricção, de adotar o comportamento ideal: aquele que seja apto no caso concreto a atender com perfeição à finalidade da norma.

(...)

Assim, a discricionarieidade existe, por definição, única e tão-somente para proporcionar em cada caso a escolha da providência ótima, isto é, daquela que realize superiormente o interesse público almejado pela lei aplicada. Não se trata, portanto, de uma liberdade para a Administração decidir a seu talante, mas para decidir-se do modo que torne possível o alcance perfeito do desiderato normativo."¹⁶

Assim, observando o caso em comento, trata-se de serviço essencial e, por isso, aplica-se o princípio da seletividade previsto na norma constitucional, devendo ser interpretado como um excesso e, portanto, inconstitucional, o ESTADO fixar uma alíquota para item essencial no patamar de 25% (vinte e cinco por cento). Neste sentido importa citar Marcus Abraham:

"ainda que a interpretação literal do verbo "poderá" indique mera faculdade, seria a consagração de grave injustiça no campo fiscal que produtos essenciais fossem tributados com alíquotas de ICMS similares àquelas de produtos não essenciais."¹⁷

Porém, embora existam posições controvertidas relativas ao comando constitucional, o que se verifica no caso em questão, é a adoção da seletividade por parte do ESTADO ao estabelecer as alíquotas na proporção inversa da essencialidade da mercadoria, conforme amplamente debatido no tópico anterior.

Esse é o entendimento sistematizado por Sabbag¹⁸: *"a seletividade decorre da conceituação do que é mais essencial ou do que é menos essencial ou supérfluo, visando-se à minimização da carga tributária daquilo que é mais essencial e maior onerosidade do que é dispensável"*

¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito administrativo, 27º ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 416.

¹⁷ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Grupo GEN, 2019. pág. 116.

¹⁸ SABBAG. Eduardo. in Manual de Direito Tributário, 3a Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1018.

Também restou comprovado que a energia elétrica é bem essencial para o desenvolvimento e garantia de uma vida digna em sociedade. Nesse aspecto, Aliomar Baleeiro¹⁹ discorreu sobre a relação existente entre a seletividade e a essencialidade do bem: *"(...) a seletividade é obrigatória sobre os bens ou serviços de primeira necessidade. A necessidade obriga. O consumidor é constrangido à aquisição dos gêneros necessários à manutenção da vida, inexistindo nisso nenhuma liberdade de consumo."*

Desta forma, eventual discussão existente entre a faculdade da aplicação da seletividade encontra-se superada. A exceção ao critério da seletividade encontra-se na aplicação das alíquotas mais elevadas para energia elétrica e os serviços de comunicação, cuja alíquota supera aquelas adotadas para às mercadorias luxuosas.

Portanto, resta demonstrado que munido da discricionariedade que lhe é conferida pelo legislador, e analisando que a energia elétrica é bem essencial e por conseguinte o seu imposto é seletivo, deverá o Estado, minorar a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para 0% (zero) ou ao menos para 7% (sete por cento), tendo em vista o caráter inconstitucional da alíquota exorbitante atualmente aplicada.

5. DA ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO NA FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Muito se discute sobre a atuação do judiciário na fixação de alíquotas de imposto, pois há quem alegue haver violação à competência tributária, ocorre que, conforme passaremos a demonstrar não há qualquer irregularidade na fixação de alíquota pelo judiciário, sendo este inclusive o posicionamento de Carrazza, *"Sem embargo de duntas opiniões em sentido contrário, pensamos que o Poder Judiciário está apto a controlar o cumprimento deste princípio constitucional"*²⁰.

Isto porque, o controle do judiciário quanto a fixação da alíquota do ICMS sobre a energia elétrica no caso em concreto, se dá, devido se tratar de um bem

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 877.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. pág. 541.

essencial, desse modo, deve aplicar o princípio da seletividade prevista no artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal, e por conseguinte minorar a sua alíquota.

Assim, evidente que não se trata de usurpação de competência tributária, muito menos de exercício legislativo pelo judiciário. Em verdade, verifica-se que como guardiões da Constituição Federal, o poder judiciário, estando perante a discussão da essencialidade de um produto, deverá fazer valer o que está expresso em nossa Constituição e aplicar alíquotas menores ao imposto aqui discutido, ou seja, decidir pela inconstitucionalidade da alíquota fixada em 25% (vinte e cinco por cento), conforme dispõe Carrazza:

“Resumindo o princípio da seletividade autoriza o Poder judiciário a decidir, em cada caso concreto submetido a seu crivo, se uma mercadoria é essencial, e, em caso afirmativo, a determinar que a operação jurídica com ela praticada venha menos onerada, por meio de ICMS, que levada a efeito com outra, supérflua.”²¹

Ademais, imperioso demonstrar que a própria corte já atuou dessa forma anteriormente ao julgar o RE 592145/SP, no qual o ministro Lewandowski fundamentou a legitimidade da intervenção do judiciário em matéria de controle de constitucionalidade:

“assento, não obstante essa ampla discricionariedade do legislador, é possível, sim, em certas hipóteses, quando há uma ofensa ao princípio da razoabilidade ou a outros postulados constitucionais, uma intervenção do Judiciário.”

Inclusive, no que se refere a adequação da alíquota do ICMS pelo judiciário, o Ministro Ricardo Lewandowski se manifesta em seu voto proferido no Agravo de Regimento no RE 634.457/:

“Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que desconsiderou a alíquota de ICMS de 25% sobre serviços de telecomunicações e energia elétrica, ao argumento de que o Órgão Especial do

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. pág. 542.

Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 14, VI, item 2, e VIII, item 7, do Decreto 27.427/00, determinando a aplicação da alíquota de 18%."

Diante dessa situação fica evidente que a adequação da alíquota de ICMS não se trata de usurpação da função legislativa, mas, sim, a aplicação do princípio constitucional ao caso em concreto, sob a luz da essencialidade da energia elétrica.

Deste modo, analisando o caso em concreto e concluindo pela essencialidade da energia elétrica com fundamento em todos os argumentos trazidos anteriormente, é imprescindível que o judiciário, em observância a constituição e ao princípio da seletividade nela expressa, determine a adequação da alíquota de 25% (vinte e cinco cento) para 0% (zero) ou, ao menos, que a fixe em 7% (sete por cento).

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, conclui-se que a fixação da alíquota do ICMS sobre energia elétrica em 25% (vinte e cinco por cento) é inconstitucional, pois viola o disposto no artigo 155, §2º, III, da Magna Carta.

Assim, requer, ainda, a alteração de sua alíquota para 0% (zero) ou, caso não seja esse o entendimento desta Corte, seja fixada ao menos em 7% (sete por cento), tendo em vista que a energia elétrica é produto essencial e, portanto, deve ser aplicado o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Requer, por fim, que seja julgado procedente o Recurso Extraordinário movido por esta empresa.

Local, Data Advogado, OAB nº...

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, MARCUS. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. GRUPO GEN, 2019.

ÁVILA, HUMBERTO, SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. 3.ED. SÃO PAULO: 2008.

BALEEIRO, ALIOMAR. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 14. ED., REV. ATUAL. E AMPL. – RIO DE JANEIRO: FORENSE, 2018.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. 29ª ED. SÃO PAULO: MALHEIROS EDITORES. 2013.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. ICMS. 17ª ED. SÃO PAULO: MALHEIROS EDITORES. 2015.

IBGE. POF – PESQUISA DE ORÇAMENTOS FAMILIARES. DISPONÍVEL EM: <[HTTP:WWW.IBGE.GOV.BR/HOME/ESTATISTICA/POPULACAO/CONDICAODEVIDA/P
OF/ 2008_2009/DEFAULT.HTM](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/pof/2008_2009/default.htm)>.

MACHADO, HUGO DE BRITO. O ICMS NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA: QUESTÕES DA SELETIVIDADE E DA DEMANDA CONTRATADA. IN: REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, N. 155, AGO. 2008.

MELLO, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA. CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO, 27ª ED., SÃO PAULO: MALHEIROS, 2010.

PAULSEN, LEANDRO. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO COMPLETO. 12. ED. SÃO PAULO: SARAIVA EDUCAÇÃO, 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 511
CONTRIBUINTE

*Gabriel Paraizo Rodrigues
Luiz Eduardo Schafer Artigas
Miguel Carvalho da Silva Dias
Vitoria Schelbauer Trentin*

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIOSUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Recurso Extraordinário nº XXX Recorrente: **SOUTO BORGES LTDA** Recorrido:
"ESTADO"

SOUTO BORGES LTDA, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seus procuradores que ao final subscrevem, apresentar MEMORIAIS, com o objetivo de reforçar os fatos relevantes e o direito aplicável na resolução do presente recurso extraordinário.

1. SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida, interposto pela empresa SOUTO BORGES LTDA, ora Recorrente, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça competente, o qual manteve o posicionamento acerca da manutenção das alíquotas de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidente sobre a energia elétrica no ESTADO, doravante denominado apenas Recorrido.

A Recorrente é situada e comercializa energia elétrica dentro do Recorrido, estando submetida, de acordo com a legislação vigente, à alíquota de ICMS de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as operações de energia elétrica. Quando a comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras e cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, porém, a alíquota do tributo é de 12% (doze por cento).

A Lei em questão prevê a alíquota básica de 18% (dezoito por cento) para as mercadorias em geral, 7% (sete por cento) para mercadorias consideradas especialmente úteis (como por exemplo, eletrodomésticos e computadores), alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário e alíquota de 22% (vinte e dois por cento) para itens luxuosos.

A Recorrente sustenta que a atividade que exerce - comercialização de energia elétrica - é essencial, pois é meio para todas as demais, inclusive produção de alimentos, medicamentos e vestuário e que, por conta disso, deveria estar submetida à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais; ou, ao menos, à alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis. Dado o grau de essencialidade, a energia não poderia estar submetida à alíquota geral (18%) e, muito menos, a uma alíquota majorada, superior à geral e, inclusive, superior às alíquotas reservadas para itens luxuosos.

Portanto, busca-se seja declarada inconstitucional a previsão legislativa do Recorrido a respeito do tema, fazendo incidir a alíquota zero de ICMS relativo à energia elétrica ou, subsidiariamente, a alíquota de 7% (sete por cento), prevista para mercadorias especialmente úteis.

Diante o exposto, a ora Recorrente, amparada pelos postulados constitucionais, interpôs o presente Recurso Extraordinário, visando demonstrar as violações por parte do Recorrido.

2. RAZÕES DE DIREITO

Diante dos fatos narrados, a Recorrente busca demonstrar a existência de ofensa direta aos dispositivos constitucionais que tratam:

i) da seletividade do ICMS previsto no art. 155, §2º, inc. III, da Constituição Federal, tendo em vista o caráter essencial da energia elétrica;

ii) do princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, e 150, inc. II, da CF/88), tendo em vista a desconsideração da seletividade em razão da essencialidade e da utilização de alíquotas demasiadamente díspares para produtos semelhantes;

iii) da desproporcionalidade da alíquota adotada pelo Recorrido, tendo em vista a inadequação, desnecessidade e desproporcionalidade em sentido estrito da medida - a qual ocasionada, notadamente, por conta da violação aos princípios constitucionais tributários da igualdade e da capacidade contributiva.

Para tanto, trabalhar-se-á com duas hipóteses.

A primeira, a partir de um juízo comparativo entre os produtos e suas respectivas alíquotas, em que evidencia-se a ofensa ao princípio da seletividade em razão da essencialidade e, conseqüentemente, ao princípio da igualdade.

A segunda, considerando que o Recorrido buscou, com a alíquota majorada, um suposto fim extrafiscal de proteção ao meio ambiente, hipótese em que se verifica a desproporcionalidade da medida.

3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE POR ESSENCIALIDADE

A Constituição Federal prevê, em seu art. 155, §2º, inc. III, que o ICMS "*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*".

O imposto seletivo caracteriza-se pela variação de sua alíquota em razão de determinado critério¹. No caso do ICMS este critério é previamente definido pela própria Constituição, é a essencialidade que deverá guiar a seletividade do tributo².

A essencialidade, por sua vez, impõe o dever de que "*o tributo recaia sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade*"³.

E vejam-se que "*são essenciais não somente os bens e serviços necessários para a existência biológica, mas também os bens e serviços que, de acordo com o padrão de vida digno, não devem faltar à pessoa mais desprovida*"⁴.

Por certo que a definição daquilo que é essencial comporta uma certa vagueza ou subjetividade⁵. Todavia, isso não significa dizer que o legislador está livre de

¹ Por todos: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados; ESMAFE, 11ª Edição, 2007, p. 30.

² Por todos: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados; ESMAFE, 11ª Edição, 2007, p. 30.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *O IPI e o Princípio da Seletividade*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. N.º 18º, São Paulo: Dialética, 1997, p. 95. Em idêntico sentido, o professor Aliomar Baleeiro ensina que a seletividade por essencialidade implica o estabelecimento de alíquotas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Assim, "*(q)uanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser.*" (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 585).

⁴ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidades e Limites**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 239. São Paulo: Dialética, agosto de 2015, págs. 39.

⁵ Nesse sentido, este E. Supremo Tribunal Federal consignou que: (a) essencialidade é termo fluído, impreciso, de textura aberta, cuja reconstituição semântica depende da cultura de cada intérprete, o

qualquer parâmetro para a fixação das alíquotas do ICMS, "*não é razoável admitir que as alíquotas de um imposto sejam aleatoriamente estabelecidas*"⁶.

A elaboração de um significado à essencialidade "está atrelada à identificação das finalidades determinadas pelo sistema"⁷⁸. Desse modo, a partir da leitura dos dispositivos constitucionais, notadamente dos artigos 1º e 3º, que dispõem ser princípio fundamental da República a dignidade da pessoa humana, tendo como objetivo construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional e erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades, e dos artigos 5º, 6º e 7º, que estabelecem os direitos fundamentais e sociais de todo cidadão, pode-se chegar a conclusão de que, "*sob o ponto de vista jurídico, essenciais são mercadorias e serviços cujos valores constitucionais denotam ser indispensáveis à promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça*"⁹.

A aplicação da seletividade pela essencialidade, ainda, é corolária e visa realizar o princípio da igualdade¹⁰, expressamente disposto em nossa Constituição

que abre certa margem de discricionariedade ao legislativo para lhe determinar o conteúdo e alcance, sem prejuízo do núcleo significativo mínimo, fora do qual a cláusula constitucional seria insultada". (STF. AI 515.168, AgR-ED/MG. 1ª T., Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 21/10/2005, pág. 26. Ementário vol. 2210-06, pág. 1.061).

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 239. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, págs. 70-77.

⁷ Nas palavras do professor Ruy Barbosa Nogueira, "(o) conceito de sistema tributário existe certa coordenação dos diferentes tributos entre si, com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição." (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 1980, pág. 34)

⁸ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 111.

⁹ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 111-112. MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões de Seletividade e da Demanda Contratada*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 155. São Paulo: Dialética, 2008, pág. 51.; FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: Direito ao Futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, págs. 40-41.; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 457. No mesmo sentido, o professor José Eduardo Soares de Melo ensina que a "essencialidade decorre da devida compreensão dos valores captados pela Constituição, como é o caso do salário-mínimo, que toma em consideração as necessidades vitais básicas como moradia, alimentação, educação, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 7º, inc. IV, da CF/88)". (IPI – Teoria e Prática. São Paulo: Malheiros, 2009, pág. 212.

¹⁰ Nesse sentido: CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 154.; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, págs. 380-381.

(arts. 5º, *caput*, e 150, inc. II), servindo como uma medida de justiça fiscal.

Em regra, por força do princípio da capacidade contributiva - também expressamente disposto em nossa Constituição (art. 145, §1º¹¹) - cada pessoa deve contribuir para o orçamento da coletividade dentro de seus limites.

Ocorre que, na tributação sobre o consumo essa verificação é mais difícil, tendo em vista o fato de não ser possível fazer uma diferenciação precisa do contribuinte. Entretanto, *"isso não significa que esses estão à margem da igualdade. Para tais, impõe-se, da mesma forma, o dever de promoção da igualdade na tributação, caso em que a capacidade contributiva cede espaço à essencialidade tributária"*¹².

Assim, a aplicação da seletividade por essencialidade visa afastar ou, ao menos, minorar o efeito da regressividade presente na tributação sobre o consumo¹³, reduzindo as alíquotas daqueles produtos e bens tidos como mais necessários, ou

Entretanto, há autores que entendem que a seletividade por essencialidade seria um subprincípio da capacidade contributiva: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 94.; VALLE, Maurício Dalri Timm do. **O princípio da seletividade do IPI**. RIDB, ano 2, n.º 9, 2013.

Há ainda aqueles que ligam a seletividade por essencialidade à extrafiscalidade: CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Revista de direito público, São Paulo: RT, v. 11, jan./mar. 1970, p. 75; E. D. BOTALLO afirma que *"...a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio da seletividade"* – **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009, p.53; CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10.ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 360; TOLEDO, José Eduardo Tellini Toledo. **O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 139; ELALI, André de Souza Dantas. **IPI: aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 78; e, por fim, Manoela Floret Silva Xavier, a qual afirma que *"A seletividade no IPI demonstra o caráter extrafiscal do tributo, tornando-o um instrumento de ordenação político-social através do qual incentiva a comercialização de determinados produtos convenientes à sociedade, ou dificulta outras práticas que não se apresentem do interesse coletivo"* – **IPI: imposto sobre produtos industrializados**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editor, 2008, p. 10.

Entretanto, em ambos os sentidos doutrinários, o substrato da seletividade por essencialidade permanece muito semelhante. Isto é, o elemento central é a redução das alíquotas nos produtos essenciais, com vistas à realização da justiça e da solidariedade.

¹¹ **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. (Original sem destaques)

¹² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, pág. 107

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2021, págs. 415-426.; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 1980, pág. 9.; Não por outra razão, o professor José Eduardo Soares de Melo percebe como função da seletividade por essencialidade *"suavizar a injustiça do imposto"*. (*A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003, p. 107; *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1991, p. 82.)

melhor dizendo, essenciais¹⁴.

Isso porque, quanto mais baixa for a renda de uma determinada pessoa ou de uma determinada família, maior será a proporção do seu dispêndio com os bens de consumo¹⁵. Trazendo como exemplo o caso da energia elétrica, segundo dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017-2018 - última publicação-, divulgada e realizada pelo IBGE e que analisa o perfil das despesas das famílias brasileiras, verificou-se que as famílias de mais baixa renda – consideradas aquelas cuja renda iam até 2 salários-mínimos – gastam cerca de 39,2% de seus ganhos com habitação, enquanto as famílias com renda superior à R\$ 23.850,00 gastam cerca de 22,6% de sua renda com habitação.

Ao verificar especificamente o gasto com a energia (no referido relatório incluído dentro de habitação como "serviço") vê-se que as famílias mais abastadas gastam tão somente 3,5% de seu orçamento, enquanto nas famílias menos abastadas o percentual ultrapassa os 10%¹⁶.

Com isso, a fim de consagrar a dignidade da pessoa humana e realizar o princípio da igualdade neste tributo de consumo, tem-se como necessária a observância à seletividade em razão da essencialidade.

Por tal motivo, ao se tributar a energia elétrica, bem dos mais essenciais à uma vida digna e pressuposto de realização de uma série de outros direitos, deverá incidir a alíquota zero ou, subsidiariamente, de 7%, alíquotas mais brandas do Recorrido.

Entretanto, antes de tratar especificamente acerca da essencialidade da energia elétrica, faz-se necessário destacar o caráter cogente do referido preceito. Isto é, a partir do momento em que o ente tributante estadual legisla sobre as alíquotas do ICMS, ele necessariamente deverá o fazer em função da essencialidade das mercadorias e serviços, não sendo, portanto, completamente discricionária a sua escolha. Do mesmo modo, trataremos do fato de que a progressividade das alíquotas não é medida apta à realização do princípio da seletividade em razão da essencialidade.

¹⁴ Destaca-se que esta não é a única forma de observância ao princípio da seletividade por essencialidade, entretanto, por certo é a mais comum.

¹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Ob. Cit.* págs. 8-9.

¹⁶ Pesquisa disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf>>. Acesso em 16/06/2021.

3.1.DA OBRIGATORIEDADE DA ADOÇÃO DA SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE

A seletividade é um "*princípio específico de grande relevância*"¹⁷, servindo a "*concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade humana*"¹⁸⁻¹⁹.

Nesse sentido, a seletividade aproxima-se de um mandamento de otimização²⁰, buscando realizar na maior medida possível o princípio da igualdade nas relações tributárias. Pode-se dizer que a seletividade em razão da essencialidade está para os tributos de consumo ou dito indiretos, tal como a capacidade contributiva está para os tributos diretos.

Dessa forma, a seletividade pela essencialidade configura-se como sendo uma expressão, aplicação ou especificação do princípio-gênero da igualdade²¹ que, previsto dentre outros dispositivos nos artigos 3º, 5º, e, especificamente em matéria tributária, no art. 150, inc. II, da CF/88, é "*um dos princípios estruturantes do regime geral dos direitos fundamentais*"²², "*nuclear de todo o sistema constitucional*"²³, vinculando e

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 396.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 458. No mesmo sentido, a tese de doutoramento do professor Fábio Canazaro já amplamente citada.

¹⁹ Há autores que entendem ser a essencialidade uma técnica de tributação ou uma regra. Nesse sentido, respectivamente, entre outros: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: 2007, pág. 307.; ESTURILIO, Regiane Binbara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pág. 103.

Afirmando a natureza principiológica do dispositivo, entre outros: CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pág. 323.; MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, pág. 96.; MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, pág. 212.; XAVIER, Alberto. **A Tributação do IPI sobre Cigarros**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 118. São Paulo: Dialética, 2005, pág. 20.

²⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 104.

²¹ Os termos "expressão, especificação ou aplicação e princípio-gênero" são utilizados pelo professor Paulo Caliendo, ao explicar a relação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. Nas lições do professor, a igualdade seria um princípio-gênero, fundamento do qual deriva o princípio da capacidade contributiva. (CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, pág. 285). Por certo que a referida lição aplica-se integralmente à relação entre o princípio da igualdade e o princípio da seletividade em razão da essencialidade.

²² CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. Ed. Coimbra: Almedina, 2002, pág. 416.

²³ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996, pág. 9.

sendo um importante limite ao poder legislativo²⁴.

E vejam-se que, conforme já apresentado por esta Suprema Corte:

*"(e)ssa reiteração da isonomia no setor tributário não é redundante ou supérflua, dado que aqui, nesse artigo 150, a vedação da discriminação entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente não consubstancia apenas um direito fundamental, mas também é afirmada como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar"*²⁵.

A partir disso, a pergunta que surge é: quê seria ou quê determinaria o princípio- gênero da igualdade?

Pois bem. O conceito de igualdade é relacional por definição. Isto é, *"o postuladoda igualdade pressupõe pelo menos duas situações, que se encontram numa relação de comparação"*²⁶.

Nesse sentido, o aspecto central da igualdade é analisar o critério de discriminação adotado, a fim de verificar a sua pertinência com a Constituição Federal e o sistema tributário por ela estabelecido²⁷. É, justamente, *"sob pena de caracterizar o arbítrio, queo legislador se vê obrigado a eleger princípios (critérios, parâmetros) e, uma vez escolhidos, aplicá-los consistentemente."*²⁸

Assim, nas precisas palavras do professor Klaus Tipke, emérito da Universidade de Colônia que, pela sua profundidade e clareza, cita-se integralmente:

"Sem a adoção de princípios, não há como comparar, carecendo a aplicação do Princípio da Igualdade de uma medida e, portanto, de uma fundamentação. Só à luz de princípios abrangentes e relevantes é que se pode dizer se o princípio da igualdade foi observado ou

²⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pág. 376.; JARACH, Dino. **Curso de Derecho Tributario**. 3. Ed. Buenos Aires: Linceu Cima, 1980, pág. 89.

²⁵ STF. **ADI 3.105/DF**. Plenário. Trecho extraído do voto do Min. Eros Grau. *DJ* de 18/02/2005. Ementário vol. 2.180-

2. No mesmo sentido, doutrinariamente: SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 10. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, págs. 79-80.

²⁶ Trecho extraído do voto do Min. Gilmar Mendes, relator no **RE 453.740**. Plenário, *DJ* 24/08/2007, Ementário 2286-

14. No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 43.

²⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pág. 41.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2013, pág. 16.

ferido. Entretanto, pela falta de um parâmetro de comparação, **a inexistência de princípios constitui abuso, por parte do legislador, de seu poder discricionário, ou arbítrio e, pois, uma ofensa básica ao Princípio da Igualdade e, ao mesmo tempo, à justiça.**" (Grifos no original)²⁹-

Isto é, "não poderá haver, propriamente, mero critério de conveniência e oportunidade"³⁰, não havendo que se falar em uma simples faculdade ao legislador à seletividade em razão da essencialidade, mas de uma norma cogente de observância obrigatória³¹.

Nesse sentido, o Ministro Sepúlveda Pertence, quando do julgamento da ADI n.º 2.377-MC, já destacou que: "*As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.*"³²

Além disso, careceria de sentido se a disposição normativa apenas conferisse a faculdade ao legislador de instituir o princípio da seletividade, posto que, conforme já reconhecido por este E. Supremo Tribunal, com exceção daqueles casos em que há uma vedação expressa, todo imposto poderá ser seletivo³³.

Portanto, da análise feita até aqui, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 expressamente elegeu como critério de comparação o princípio da seletividade

²⁹ TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. Vol. 1. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1993, pág. 345, (nota 7). *Apud*

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Idem*, pág. 16.

³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12.ed. São Paulo: Dialética, 2012, pág. 360.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 28. Para o professor titular da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, quando a Constituição outorga a uma pessoa política um poder estaria sendo imposto inevitavelmente um dever, de modo que o termo *poderá*, previsto no art. 155, §2º, inc. III, da CF/88, equivaleria ao termo *deverá*. No mesmo sentido, Maria Sylvia Zanella Di Pietro: "*embora o vocábulo poder dê a impressão de que se trata de faculdade da administração, na realidade trata-se de um poder-dever, já que reconhecido ao Poder Público para que exerça em benefício da coletividade*". (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2010, pág. 89.

³² STF. **ADI 2.377-MC**, DJ de 7 de novembro de 2003. *Apud* SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal e Súmula Vinculante entre o Formalismo e o Realismo*. Valdir de Oliveira Rocha, in **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. pág. 100. A referida ação declaratória de inconstitucionalidade tratava da questão das isenções unilaterais pelos Estados membros da Federação. De todo modo, trata-se de importante precedente a guiar as limitações impostas ao legislador estadual quando da quantificação das alíquotas do ICMS.

³³ STF. **RE 229.233-SP**, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 25.6.1999. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade*. **Revista dialética** (vol. de n.º 31, p. 82).

em razão da essencialidade, de modo que: i) mostra-se inconstitucional a alegação de que o estabelecimento de alíquotas do ICMS pelo legislador estadual poderia ser feito ao alvedrio de qualquer parâmetro – tema tratado neste tópico; e ii) mostra-se inconstitucional o tratamento desigual estabelecido pelo legislador estadual de produtos que se encontram em situação equivalente ou, dito de outro modo, de tratar igualmente produtos tão díspares (como o são os artigos de luxo e a energia elétrica) - tema do qual será tratado especificamente adiante.

3.2.O CARÁTER ESSENCIAL DA ENERGIA ELÉTRICA E A INCONSTITUCIONALIDADE DAS ALÍQUOTAS

Em alguma medida, mostra-se até mesmo despidendo argumentar pela essencialidade da energia elétrica, tendo em vista não restar dúvidas acerca de tal fato, de modo que poder-se-ia até mesmo invocar o art. 374, inc. I, do Código de Processo Civil, que prevê não depender de prova aqueles fatos reputados como notórios.

É certo que o acesso à energia elétrica é um meio e uma condição ao exercício de outros direitos reputados como fundamentais e humanos³⁴. Dentre eles, poderíamos destacar os direitos à vida, à moradia, à saúde, à informação, ao trabalho, à dignidade, à inclusão digital³⁵, dentre outros.

Vejam-se que a Carta de Organização dos Estados Americanos – OEA, do qual o Estado Federal Brasileiro é signatário³⁶, dispõe em seu art. 39-A, que a pessoa humana “somente pode alcançar a plena realização de suas aspirações dentro de uma ordem social justa compreendendo o bem-estar material”³⁷.

³⁴ Tratando o tema de maneira exaustiva: COSTA, Maria D'Assunção. **O Direito de Acesso à Energia: meio e pré- condição para o exercício ao desenvolvimento e dos direitos humanos**. 2009. Tese de Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Energia da Universidade de São Paulo - USP.

³⁵ ALMEIDA, Leonardo Góes de. **A inclusão digital como direito fundamental não expresso**. 2015. Dissertação de Mestrado – Programa de Mestrado em Ciência Jurídica – Universidade Estadual do Norte do Paraná - UENP.

³⁶ A Promulgação ocorreu por meio do Decreto de n.º 30.544, de 14 de fevereiro de 1952. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1950-1959/decreto-30544-14-fevereiro-1952-340000-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15/06/2021.

³⁷ A Promulgação ocorreu por meio do Decreto de n.º 30.544, de 14 de fevereiro de 1952. Disponível em:

Não por outro motivo que a Lei 7.783 de 1989, ao dispor sobre o direito de greve, definiu como atividade inadiável, declarando como um serviço expressamente essencial, a distribuição de energia elétrica (art. 10³⁸).

Destaca-se que o referido dispositivo insere a energia elétrica ao lado das atividades de "distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos" (art. 10, inc. III, da Lei 7.783/1989), serviços os quais, conforme legislação do Recorrido, incidem alíquota zero.

Este E. Supremo Tribunal Federal³⁹, em caso semelhante ao dos autos, determinou que o critério para a verificação da constitucionalidade da alíquota, a partir do princípio da seletividade em razão da essencialidade, demandaria a realização do cotejo analítico entre produtos semelhantes. Isto é, a partir de um juízo comparativo, ofenderia o princípio da igualdade e da seletividade a utilização de alíquotas diferentes para produtos equiparados. Assim, conforme declarado pelo Eminentíssimo Min. Ricardo Lewandowski:

"não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais." (Original sem destaques)

Analisando especificamente o caso dos autos, a fixação da alíquota incidente sobre o serviço de energia elétrica deve ser equiparada à utilizada para os alimentos, medicamentos e vestuário - no percentual de 0% - ou, subsidiariamente, no patamar definido para os produtos especialmente úteis - no percentual de 7%.

<<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1950-1959/decreto-30544-14-fevereiro-1952-340000-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15/06/2021.

³⁸ Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais:

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

³⁹ RE n.º 634.457 AGR / RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª T., julgado em 05-08-2014, DJe 15-08-2014.

Ainda, igualmente indicativo da essencialidade da energia elétrica é o fato de ser ela um dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da "Agenda de 2030" da Organização das Nações Unidas - ONU.

O referido documento internacional, adotada em setembro de 2015 por 193 Estados Membros da ONU, inclusive o Brasil, prevê, ou melhor dizendo, tem como uma de suas metas, "*assegurar o acesso universal, confiável, moderno e a preços acessíveis os serviços de energia*"⁴⁰.

Inclusive, ao adotar a "Agenda 2030", nosso País expressamente reconhece que:

*"(o) acesso à eletricidade aborda questões críticas importantes em todas as dimensões do desenvolvimento sustentável, envolvendo uma ampla gama de impactos sociais e econômicos, incluindo a facilitação do desenvolvimento de atividades geradoras de renda baseadas no domicílio e o alívio da carga das tarefas domésticas."*⁴¹

Sem dúvidas, nos dias de hoje, "*a energia elétrica não pode ser dispensada, sob pena de paralisação da economia e total desconforto dos cidadãos*"⁴².

Diante de tais motivos, a partir de um juízo comparativo, imperiosa a redução das alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica - a qual mais gravosas até mesmo que a incidente em produtos de luxo (25%) - para o patamar de zero (alíquota zero) ou, subsidiariamente, de 7% (sete por cento), vez que afrontam diretamente os dispositivos constitucionais da seletividade em razão da essencialidade e da igualdade (geral e tributária).

3.2.1. Da progressividade das alíquotas

Importante ressaltar ainda que a utilização da progressividade das alíquotas não é medida apta a realização do princípio da seletividade em razão da

⁴⁰ Meta 7.1 do Objetivo n.º 7 da Agenda 2030 da ONU. Disponível em: <<https://odsbrasil.gov.br/objetivo7>>. Acesso em: 02/09/2021.

⁴¹ Definição do Objetivo n.º 7 da Agenda 2030 da ONU. *Idem*.

⁴² HARADA, Kiyoshi. *ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes*. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 115, março-abril, 2014, pág. 210.

essencialidade⁴³. Isto é: a existência de uma faixa de alíquota minorada de 12% (doze por cento) incidente sobre energia elétrica no caso de consumo residencial de até 150 Kw/h mensal e de consumo rural de até 500Kw/h mensal não afasta as violações constitucionais presentes na legislação do Recorrido.

Primeiro, porque ausente previsão específica nesse sentido⁴⁴.

Segundo, porque a quantidade consumida não influi na essencialidade ou não da mercadoria ou do serviço⁴⁵. Essa (a essencialidade) leva em consideração o objeto da tributação e a sua importância para a população, e não diretamente o sujeito passivo da exação⁴⁶.

Exemplificativamente, de acordo com simulação realizada pela Plataforma de Simulação de Consumo da Empresa Pública COPEL - Companhia Paranaense de Energia Elétrica⁴⁷ -, apenas a geladeira consome aproximadamente 93,91 Kw/h mensais, em razão da necessidade de ficar ligada pelo período de 24 horas - o que resulta em mais da metade do possível a ser consumido considerando a alíquota para baixo consumo, a qual fixada na faixa de 150 Kw/h mensal.

Outro gasto de energia listado pela plataforma consiste no chuveiro elétrico que, com 15 minutos ligado, consome cerca de 54,18 Kw/h mensal.

Diante de tais dados, uma família média brasileira, de aproximadamente três pessoas⁴⁸, não poderá nem sequer tomar banhos por 15 minutos e utilizar um

⁴³ Nesse sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 239. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, pág. 74. TAMANAHA, Rodolfo Tsuneka. *Controle da seletividade com finalidade extrafiscal na jurisprudência do STF*. In *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. vol. 7, n.º 9, julho/dezembro, 2019, sem indicação de paginação. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/44159/30120>>. Acesso em: 07/08/2021.; HARADA, Kiyoshi. *ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes*. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 115, março-abril, 2014, pág. 208.

⁴⁴ Nesse sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 239. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, pág. 74.

⁴⁵ Nesse sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 239. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, pág. 74.

⁴⁶ TAMANAHA, Rodolfo Tsuneka. *Ob. cit.*

⁴⁷ A *calculadora de equipamentos eletrônicos* pode ser acessada por meio do sítio eletrônico:

<<https://www.copel.com/scnweb/simulador/informacoes.jsf>>. Acesso em: 01/09/2021.

⁴⁸ Segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio, feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Os dados dizem respeito à última série histórica de pesquisas, as quais compreendem o período de 2001-2009. Disponível em:

refrigeradorsem que ultrapasse e muito a faixa de 150 Kw/h mensal.

Aliás, até mesmo uma unidade consumidora de energia composta por apenas umaúnica pessoa possuiria dificuldades, se não impossibilidade, de se enquadrar no parâmetrode alíquotas mais brandas fixadas pelo Recorrido.

Este breve comparativo demonstra como a utilização da quantidade consumida de energia não é medida apta à verificação da essencialidade dos produtos e serviços, bem como não é apta a realização do princípio da capacidade contributiva.

E, em terceiro, porque já é questão assente na jurisprudência deste E. Supremo Tribunal a impossibilidade da adoção da progressividade para impostos reais⁴⁹.

Portanto, levando em consideração o fato de ser a energia elétrica condição para a fruição de vários outros direitos fundamentais e de ter a sua máxima importância reconhecida expressamente pelo ordenamento jurídico, bem como diante da inadequação da progressividade adotada, necessário: i) o reconhecimento da essencialidade da energiaelétrica; ii) o reconhecimento da violação ao princípio da seletividade em razão da essencialidade e a sua equiparação com os alimentos, medicamentos e vestuário ou, subsidiariamente, com os produtos especialmente úteis; e iii) a readequação da alíquota incidente sobre a energia elétrica ao patamar de zero ou, subsidiariamente, de 7% (sete por cento), as quais incidentes sobre os produtos de suma importância ou especialmente úteis, respectivamente.

4. A UTILIZAÇÃO DO TRIBUTO COM FINALIDADE INDUTORA

Considerando a discussão posta nos autos, o Recorrido majorou as alíquotas do ICMS sobre energia elétrica na tentativa de justificar uma suposta indução a um comportamento direcionado à preservação do meio ambiente. Contudo, tal medida não seadequa à finalidade proposta pelo Recorrido.

<<https://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?no=6&op=0&vcodigo=FED304&t=tipos-familia>>. Acesso em:01/09/2021.

⁴⁹ Nesse sentido, destacando a impossibilidade da adoção da progressividade para impostos reais, como é o caso do ICMS, a Jurisprudência deste E. Supremo Tribunal Federal nos RE's **153.771/MG**, DJ 05.9.1997, p. 41892; **196.337/SP**, DJ 14.8.1998, p. 17; **248.892/RJ**, DJ 31.3.2000, p. 63.

Nesta senda, delimitar o regime jurídico das normas tributárias indutoras nem sempre é uma tarefa simples. Para tanto é necessário recorrer a Constituição de 1988, uma vez que o texto constitucional abordou a inconformidade com a ordem econômica e social predominante anteriormente e o Constituinte ao prever uma nova realidade reforçou o conteúdo de normas programáticas detalhando, inclusive, o Sistema Tributário Nacional⁵⁰.

Diante dessa perspectiva, alguns teóricos definem as Cartas Constitucionais que promovem mudanças na sociedade como Constituições “dirigentes”⁵¹. Assim, ao partir de uma esfera neutra para uma atuação efetiva do Estado que permitisse a modificação da realidade socioeconômica, o constituinte estendeu aos tributos a possibilidade de que fossem utilizados com uma função indutora de comportamentos dos contribuintes.

Nesta perspectiva, o tributo passou a ser utilizado como um instrumento do Estado para também atingir finalidades econômicas, políticas e sociais. E a nova realidade almejada pelo constituinte não comportava o conceito de tributo que contemplava apenas *finalidades e efeitos arrecadatórios*⁵².

Diante dessa evolução, observou-se o contraponto entre a fiscalidade e a extrafiscalidade, tendo em vista a dificuldade em delimitar o que poderia distanciar um tributo não-arrecadatório de um tributo predominantemente fiscal.⁵³

Daí a necessidade de identificar quais são as normas tributárias indutoras. Para o professor Luís Eduardo Schoueri⁵⁴, tais normas são perceptíveis a partir de sua função, ou seja, a função desempenhada através da norma tributária que quando vinculada pelo legislador a um determinado comportamento pode estimular ou

⁵⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de Mestrado, São Paulo: Universidade de São Paulo – USP, 2014, p. 20.

⁵¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994. p. 474-475.

⁵² LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de Mestrado, São Paulo: Universidade de São Paulo – USP, 2014, p. 23.

⁵³ PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**, 130 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009, p. 20.

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.30.

agravar uma conduta, tendo como efeitos a orientação do ambiente econômico e social.

Tendo em vista o posicionamento do professor, seriam três as principais funções das normas tributárias: fiscal, simplificadora e extrafiscal. No tocante a função extrafiscal o enfoque abordado consiste na utilização dos tributos como estímulo ou desestímulo a determinadas condutas desejadas pelo legislador⁵⁵.

Não há dúvidas de que a utilização da extrafiscalidade oportuniza a concretização de objetivos almejados pelo Estado e ao mesmo tempo a arrecadação de recursos⁵⁶. Além disso, em que pese seja possível a atribuição de caráter extrafiscal ao ICMS, tanto por suas características históricas quanto pela sua função não somente arrecadatória, princípios básicos devem ser respeitados, e com isso a limitação ao poder de tributar do Estado que contém ampla previsão constitucional, notadamente os arts. 145, 150, 151 e 152 da Constituição⁵⁷.

Por fim, diante das restrições impostas aos direitos fundamentais dos contribuintes, é necessária a análise da proporcionalidade da medida adotada pelo Recorrido com a suposta finalidade de induzir comportamentos norteados à preservação do meio ambiente.

4.1. A verificação da (des)proporcionalidade da medida adotada pelo Recorrido

Retomando o que fora anteriormente exposto, a norma tributária indutora exerce seu papel discriminando o comportamento indesejado ou privilegiando o desejado⁵⁸.

É certo que quando o ente tributante utiliza o tributo com fins extrafiscais, ele acaba em alguma medida se afastando do princípio da capacidade contributiva⁵⁹.

⁵⁵ FLORIANI NETO, ANTONIO ; FOLLONI, A. ; MAIOLLI, M. N. . *Proporcionalidade e a igualdade como limitação à tributação extrafiscal*. **Revista Direito Público**, v. 14, p. 43, 2018.

⁵⁶ ALBAN, Thiago. *Extrafiscalidade, Estado Social e teorias de justiça: possibilidades dialógicas*. **Revista de Direito Público**. Porto Alegre, v. XI, p. 135-145, 2015. p. 136.

⁵⁷ FLORIANI NETO, ANTONIO ; FOLLONI, A. ; MAIOLLI, M. N. . *Proporcionalidade e a igualdade como limitação à tributação extrafiscal*. *Revista Direito Público*, v. 14, p. 39-61, 2018.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, pág. 204.

⁵⁹ Por todos: LEÃO, Martha Toribio. *Ob. cit.*, pág. 68.

Isto significa dizer que a verificação do princípio da igualdade⁶⁰ passa a ser não a capacidade de cada contribuinte para concorrer as despesas gerais, mas a aproximação ou distanciamento daquele objetivo definido como querido pelo legislador⁶¹.

Ocorre que, nesses casos, diante do afastamento ao princípio constitucional da capacidade contributiva dos contribuintes e também da seletividade em função da essencialidade dos produtos e serviços, pode se ter a situação em que o legislador utiliza-se justamente desse afastamento como subterfúgio para uma maior arrecadação, isto é, para uma arrecadação com menores limitações⁶².

É justamente por tal motivo que "*o emprego de normas tributárias indutoras não pode [...] ser efetuado sem o devido controle*"⁶³.

Assim, diante das restrições impostas a vários outros direitos fundamentais dos contribuintes, imperiosa a análise da proporcionalidade da medida adotada pelo ESTADO com o suposto intento de preservação ao meio ambiente⁶⁴.

A análise da proporcionalidade é uma técnica para a "*interpretação e aplicação do direito*", a qual é "*empregada especialmente nos casos em um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica a restrição de outro ou outros direitos fundamentais.*"⁶⁵

Essa regra (da proporcionalidade) se desenvolve a partir de três sub-regras, as

⁶⁰ A norma extrafiscal é, antes de tudo, uma norma tributária. Sendo assim, "*(o) regime jurídico próprio das normas tributárias indutoras, por conseguinte, envolve tanto os princípios e regras atinentes à ordem econômica e social, como aqueles relativos ao Direito Tributário*". (LEÃO, Martha Toribio. *Ob. cit.*, pág. 45). No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, pág. 231.

⁶¹ LEÃO, Martha Toribio. *Ob. cit.*, págs. 69-72.

⁶² Nas acertadas palavras da professora Martha Leão: "*a utilização da extrafiscalidade e da finalidade de alcançar algum dos objetivos definidos pelo próprio texto constitucional não pode se transformar numa válvula de escape dos Poderes Legislativo e Executivo ao controle jurisdicional. Em outras palavras, as normas tributárias não podem ser usadas como uma "cômoda" justificativa para os mentores da política financeira garantirem o aumento arrecadatório, sem a submissão plena às garantias tributárias também previstas constitucionalmente.*" (pág. 101)(Original sem destaques). Em igual sentido: HARADA, Kiyoshi. *Ob. cit.*, pág. 208.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, pág. 290.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 138.

⁶⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. In **Revista dos Tribunais**, n.º 798, 2002, pág. 24.

quais devem ser analisadas em sequência e subsidiariamente⁶⁶. São elas, conforme reconhecido e assentado por este E. Supremo Tribunal⁶⁷:

*"a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. [...] há de perquirir-se, na aplicação do princípio da proporcionalidade, se, em face do conflito entre dois bens constitucionais contrapostos, o ato impugnado afigura-se **adequado** (isto é, apto para produzir o resultado desejado), **necessário** (isto é, insubstituível por outro meio menos gravoso e igualmente eficaz) e **proporcional em sentido estrito** (ouseja, se estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto) [...]."*⁶⁸ (Original sem destaques)

Assim, "(a) análise da adequação precede a da necessidade, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito."⁶⁹

No presente caso, a hipótese que se apresentou foi a de que o Recorrido agravou a alíquota a fim de incrementar os custos de um comportamento supostamente indesejado à preservação do meio ambiente, qual seja, o consumo de energia elétrica.

Conforme se demonstrará a seguir, a medida adotada pelo Recorrido viola as três sub-regras da proporcionalidade. E em que pese a reprovação em uma sub-regra torne desnecessária a análise da sub-regra posterior⁷⁰, com vistas à conferir um

⁶⁶ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 12^a ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, pág. 277. Em igual sentido: SILVA, Virgílio Afonso da. *Ob. cit.*, pág. 34.

⁶⁷ **STF. HC n.º 82.424/RS**. Tribunal Pleno. DJ 19-03-2004 PP-00017 EMENT VOL-02144-03 PP-00524. Julgamento em 17-09-2003. Relator Min. Moreira Alves. Neste referido *Habeas Corpus* discutia-se os limites da liberdade de expressão. O trecho a seguir foi retirado do voto do Min. Gilmar Ferreira Mendes. Aplicando também a regra da proporcionalidade, destacamos, exemplificativamente, os seguintes precedentes deste E. Supremo Tribunal Federal: RE n.º 181.331/ RE 86.297; ADI n.º 223/DF; ADI n.º 319/DF; ADI n.º 855; HC n.º 71.374; ADI n.º 1.158/AM.

⁶⁸ O professor Humberto Ávila destaca que a utilização do termo *princípio da proporcionalidade* seria uma imprecisão terminológica. Isto porque deve ela ser aplicada de um modo regular, não variando sua incidência diante dos casos concretos. Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. In **Revista de Direito Administrativo**, n.º 215, 1999, pág. 169. Entretanto, fazendo um importante contraponto ao referido professor, Virgílio Afonso da Silva destaca que na cultura jurídica brasileira, o "termo "princípio" pretende conferir a importância devida ao conceito, isto é, à exigência de proporcionalidade. Em vista disso, e em vista da própria plurivocidade do termo "princípio", não há como esperar que tal termo seja usado somente como contraposto a regra jurídica." (*Ob. cit.*, pág. 26)

⁶⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. In **Revista dos Tribunais**, n.º 798, 2002, pág. 34.

⁷⁰ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 12^a ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2020, pág. 277. Em igual sentido: SILVA, Virgílio Afonso da. *Ob. cit.*, pág. 34.

maior reforço argumentativo, apresentar-se-á não só a *inadequação* da medida, como também a sua *desnecessidade* e *desproporcionalidade em sentido estrito*.

a) Da inadequação

Aqui, para o devido controle da extrafiscalidade mostra-se fundamental a questão da eficácia da medida adotada⁷¹⁻⁷², investigando se os seus resultados efetivamente atingem os supostos objetivos extrafiscais pretendidos⁷³.

Portanto, como bem adverte a professora Martha Toribio Leão, "*é preciso superar a doutrina clássica do Direito Tributário Brasileiro, [...], no sentido de que os efeitos não fazem parte do estudo da norma tributária.*"⁷⁴

Conforme sabido, os entes federativos estaduais têm se utilizado de alíquotas majoradas sobre a energia elétrica há muito tempo⁷⁵ - o que inicialmente já representa um contrassenso, posto que a norma indutora de agravamento é feita para não se prolongar no tempo⁷⁶.

⁷¹ LEÃO, Martha Toribio. **Cré debates para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade de São Paulo - USP, 2014, pág. 14.

⁷² Ao falar em *eficácia* se está tratando não dá possibilidade de um determinado enunciado normativo incidir efeitos, mas, sim, se concretamente esse enunciado normativo produz as alterações desejadas. Tratando dos dois sentidos atribuídos ao termo *eficácia*: ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia social da prestação jurisdicional*. In **Revista Trimestral de Direito Público**. n.º 08. São Paulo: Malheiros, 1994, págs. 107-108. O artigo também pode ser encontrado na Revista de Informação Legislativa do Senado Federal (v. 31, n. 122, p. 291-296, abr./jun. 1994). Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176210>. Acesso em: 08/09/2021

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ob. cit.* pág. 290. No mesmo sentido, tratando, porém, do tema dos incentivos e benefícios fiscais: DERZI, Misabel Abreu Machado. (notas) in **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Aliomar Baleeiro (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi). 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, págs. 388 e 414-415 (nota 147 do Cap. I).

⁷⁴ LEÃO, Martha Toribio. *Ob. cit.*, pág. 88. Além disso, conforme ensina a referida professora, "*a falta de verificação prática dos efeitos esperados na ordem econômica e social afeta a própria validade da norma, ainda que de forma superveniente*". No mesmo sentido: FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: SaraivaJur, 2013, pág. 72.; ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: SaraivaJur, pág. 140.

⁷⁵ Exemplificativamente, cita-se a Lei 10.297 de 1996 do Estado de Santa Catarina, que fixou a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre a energia elétrica.

⁷⁶ O agravamento da alíquota nos tributos com finalidade extrafiscal não busca uma maior arrecadação ao ente público, mas, justamente, o contrário. Busca-se a paulatina diminuição daquele comportamento tido como indesejado, de modo que com a cada vez maior inócorrência de determinado fato gerador, deixe o ente público de arrecadar. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, pág. 205). Ainda,

Igualmente, o constante agravamento da situação ambiental e as constantes crises hídricas de nosso país indicam a inadequação da medida que, vigorando a décadas nos mais diversos ordenamentos federativos estaduais, pouco (ou quase nada) têm contribuído para a preservação do meio ambiente.

Portanto, pode-se dizer que a majoração da alíquota incidente sobre a energia elétrica é medida *inadequada* à promoção da preservação ao meio ambiente.

b) Da desnecessidade

Do mesmo modo, mostra-se de fácil verificação a existência de outros meios menos gravosos para a defesa de um ambiente ecologicamente equilibrado.

Por exemplo, a concessão de benefícios fiscais para a utilização de energias mais limpas, como as energias eólica e solar⁷⁷, a divulgação de campanhas de conscientização sobre a manutenção de um ambiente ecologicamente equilibrado, esclarecendo medidas que vão desde a preservação de árvores até a utilização de veículos menos poluentes, desde a efetiva redução do consumo de água até a separação do lixo reciclável, dentre tantas outras medidas possíveis que, além de muito menos gravosas, ainda mostram-se muito mais eficazes.

Inclusive, a *complementariedade* e a *subsidiariedade* são postulados próprios de aplicação dos tributos com finalidades extrafiscais. Nesse sentido, o professor Pedro Adamy⁷⁸⁻⁷⁹, tratando especificamente do tema da tributação extrafiscal com o fito de preservação ao meio ambiente, ensina que:

nas palavras de Alberto Deodato, citadas pelo professor Luís Eduardo Schoueri, "*há impostos cuja finalidade não é render; é deixar de render, é nada arrecadar para o fisco*".

⁷⁷ Conforme demonstrado nos autos (**itens 29 e 31 da resposta aos questionamentos do V Tax Moot**), o Recorrido não possui alíquotas diferenciadas para comercialização de energia de fontes renováveis (como, por exemplo, a energia eólica) e não possui medidas para incentivar o uso de energias renováveis. Disponível em: <https://3d42fdfd-f483-4d02-90d0-acf86deea06c.filesusr.com/ugd/a8cac2_91c4f4e87dd1475d8b548edd3564fc6b.pdf>.

⁷⁸ ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, pág. 322. O artigo também pode ser encontrado no sítio eletrônico do autor: <<https://pedroadamy.com.br/>>. Acesso em: 11/08/2021.

⁷⁹ O professor Pedro Adamy atribui à complementariedade e subsidiariedade a característica de critérios distintos da regra da proporcionalidade. Assim, seriam eles postulados que se somariam à regra da proporcionalidade no controle das normas extrafiscais. Entretanto, com o devido respeito à teoria do referido professor, reputamos mais adequada a utilização de tais critérios (complementariedade e subsidiariedade) "dentro" do da proporcionalidade, posto que, ao que nos parece, estariam aqueles abarcados pelo conteúdo da sub-regra da necessidade.

"medidas tributárias com finalidades ambientais devem ser complementares a outras formas de atuação estatal para conservação e proteção do meio ambiente. A subsidiariedade do direito tributário como instrumentos de preservação do meio ambiente mantém que medidas administrativas, como a regulação direta do comportamento desejado – redução de poluentes, preservação de áreas naturais etc. – devem ser preferidas à medidas tributárias que podem, ao fim e ao cabo, ser compradas pelos respectivos contribuintes, numa verdadeira corrupção ao princípio do poluidor-pagador: já que posso pagar, poluo." (Original sem destaques)

Desse modo, diante da existência - e até mesmo preferência - de outras medidas menos gravosas para a conservação do meio ambiente, tem-se como desnecessária a majoração das alíquotas adotada pelo Recorrido.

c) Da desproporcionalidade em sentido estrito

Cumprе destacar a demasiada restrição aos princípios constitucionais tributários, da igualdade, capacidade contributiva e seletividade em razão da essencialidade - restrição que, conforme apresentada até o momento, mostra-se injustificada sob qualquer aspecto que se analise.

A capacidade contributiva, prevista no §1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988⁸⁰ deverá ser considerada no tocante a aplicabilidade relacionada aos tributos extrafiscais.

Em que pese alguns teóricos defendam que a extrafiscalidade não possa ser correlacionada com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que não seria possível justificar a extrafiscalidade pela capacidade econômica do contribuinte de pagar o tributo⁸¹, compreende-se que o intérprete se responsabiliza por conjugá-la com as normas tributárias indutoras em uma relação de integração⁸². Assim, busca-se resguardar a manutenção do mínimo existencial, a não ofensa ao

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária, exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 17.

⁸¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípio de Direito Tributário e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 196.

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 290.

princípio da capacidade contributiva, a vedação ao não confisco e a não violação ao princípio da igualdade que se revela como mandamento nuclear do sistema constitucional.

As finalidades extrafiscais jamais poderiam possibilitar a violação aos princípios constitucionais e a possibilidade de legitimação para aplicação alheia aos seus limites. Isso porque, conforme amparado pelo entendimento do E. Supremo Tribunal Federal⁸³, não há legitimidade na tributação com a finalidade extrafiscal quando violados os princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Diante da justificativa do Recorrido, na medida em que utiliza como subterfúgio uma possível inibição comportamentos indesejados - o alto consumo de energia elétrica -, a tributação extrafiscal não será legítima, uma vez que não será capaz de atingir a todos os contribuintes de forma isonômica⁸⁴.

A aplicação das alíquotas de 12% e 25% de ICMS sobre a energia elétrica com base nessa justificativa será ineficiente e desigual. Isso porque, embora a distribuidora seja afetada, quem de fato suporta a carga tributária é o consumidor final.

Por fim, a conduta será impossível para uns e não para outros, é por este motivo que a indução do comportamento precisa ser capaz de ultrapassar as barreiras das diferenças econômicas existentes entre para que os contribuintes possam adotar a conduta constitucionalmente esperada⁸⁵. O sistema jurídico não pode permitir que os mais ricos se beneficiem de medidas que só priorizem uma classe e são capazes de até mesmo restringir o mínimo existencial daqueles que não se beneficiam do sistema.

Considerando que os motivos que fundamentam a adoção da medida pelo Recorrido não justificam a restrição aos princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e seletividade em razão da essencialidade, pode-se concluir que a medida mostra-se desproporcional a finalidade pretendida, sendo aquele que em uma escala de comparação promova maiores benefícios do que danos sem

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma. RE **218287**, rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 30/06/2017, DJe09-08-2017.

⁸⁴ ADAMY, Pedro. *Ob. cit.*, pág. 322.

⁸⁵ FOLLONI, André. *Isonomia na tributação extrafiscal*. **Revista Direito GV**. Vol 10, nº 1. São Paulo: Jan/Jun, 2014, pág. 211.

restringir outros direitos fundamentais.

CONCLUSÃO

Diante do exposto acima, restou demonstrado violações aos dispositivos constitucionais que tratam: (i) da seletividade do ICMS previsto no art. 155, §2º, inc. III, da Constituição Federal, tendo em vista o caráter essencial da energia elétrica; (ii) do princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, e 150, inc. II, da CF/88), tendo em vista a desconsideração da seletividade em razão da essencialidade e da utilização de alíquotas demasiadamente díspares para produtos semelhantes; (iii) da desproporcionalidade da alíquota adotada pelo Recorrido, tendo em vista a inadequação, desnecessidade e desproporcionalidade em sentido estrito da medida - a qual ocasionada, notadamente, por conta da violação aos princípios constitucionais tributários da igualdade e da capacidade contributiva.

Nesta perspectiva, diante das violações ao poder de tributar, dos princípios constitucionais tributários, configura-se plenamente possível a atuação do Poder Judiciário no presente caso, de modo que não há que se falar em intervenção na esfera legislativa ou atuação do judiciário enquanto legislador positivo.

PEDIDOS

Assim, requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Extraordinário, afim de:

i) declarar a inconstitucionalidade da legislação do ente federado estadual Recorrido, que fixou a alíquota geral incidente sobre a energia elétrica no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) e de 12% (doze por cento) para os consumidores urbanos com consumo de até 150 Kw/h mensal e rurais com consumo até 500 Kw/h mensal.

ii) adequar a alíquota do ente federado estadual Recorrido incidente sobre a energia elétrica ao percentual de zero por cento (0%) - utilizada para produtos relacionados a alimentação, medicamentos e vestuário - ou, subsidiariamente, de sete por cento (7%) - destinada aos produtos especialmente úteis.

Nestes termos, pede deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXX.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. O artigo também pode ser encontrado no sítio eletrônico do autor: <<https://pedroadamy.com.br/>>.

ALBAN, Thiago. *Extrafiscalidade, Estado Social e teorias de justiça: possibilidades dialógicas*. **Revista de Direito Público**. Porto Alegre, v. XI, p. 135-145, 2015.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Leonardo Góes de. **A inclusão digital como direito fundamental não expresse**. 2015. Dissertação de Mestrado – Programa de Mestrado em Ciência Jurídica – Universidade Estadual do Norte do Paraná - UENP.

ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. In **Revista de Direito Administrativo**, n.º 215, 1999.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. Ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994.

_____. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. Ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **ICMS**. 14^a Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados*. **Revista de direito público**. São Paulo: RT, v. 11, jan./mar. 1970

COSTA, Maria D'Assunção. **O Direito de Acesso à Energia: meio e pré-condição para o exercício ao desenvolvimento e dos direitos humanos**. 2009. Tese de Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Energia da Universidade de São Paulo – USP.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária, exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ELALI, André de Souza Dantas. **IPI: aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006.

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

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 12^a ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2020.

FLORIANI NETO, Antonio; FOLLONI, André; MAIOLLI, M. N.. *Proporcionalidade ea igualdade como limitação à tributação extrafiscal*. **Revista Direito Público**, v. 14, 2018.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: SaraivaJur, 2013.

_____. *Isonomia na tributação extrafiscal*. **Revista Direito GV**. Vol 10, nº 1. São Paulo: Jan/Jun, 2014.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: Direito ao Futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes*. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 115, março-abril, 2014.

JARACH, Dino. **Curso de Derecho Tributario**. 3. Ed. Buenos Aires: Liceu Cima, 1980.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de Mestrado, São Paulo: Universidade de São Paulo – USP, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.º 31. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões de Seletividade e da Demanda Contratada*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.º 155. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.º 239. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

_____. *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1991.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. *Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidades e Limites*. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.º 239. São Paulo: Dialética, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria dos Advogados; ESMAFE, 11ª Edição, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 10. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal e Súmula Vinculante entre o Formalismo e o Realismo*. Valdir de Oliveira Rocha, in **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2013.

_____. **Direito Tributário**. 10ª Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2021.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro:Forense, 2005.

_____. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. In **Revista dos Tribunais**, n.º 798, 2002.

TAMANAH, Rodolfo Tsuneka. *Controle da seletividade com finalidade extrafiscal na jurisprudência do STF*. In **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. vol. 7, n.º 9, julho/dezembro, 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/44159/30120>>.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

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

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *O princípio da seletividade do IPI*. **RIDB**, ano 2, n.º9, 2013.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.91, n.798, abr. 2002.

XAVIER, Alberto. *A Tributação do IPI sobre Cigarros*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º 118. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Manoela Floret Silva. **IPI: imposto sobre produtos industrializados**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editor, 2008.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia social da prestação jurisdicional. In **Revista Trimestral de Direito Público**. n.º 08. São Paulo: Malheiros, 1994.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípio de Direito Tributário e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 512
CONTRIBUINTE

Ananda Raia Cabreira

André Felipe Milani

Thais da Silva Guimarães Vinicius Cabral e Silva

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Autos nº: XXXX

Recurso Extraordinário

Recorrente: **SOUTO BORGES LTDA.**

Recorrido: **ESTADO**

SOUTO BORGES LTDA, pessoa jurídica de direito privado, vem, respeitosamente, perante Vossas Excelências, por intermédio de seus procuradores *in fine* assinados, com fulcro no art. 155, §2º, III, da Constituição Federal, apresentar **MEMORIAIS DE JULGAMENTO**, para auxiliar no julgamento do presente recurso.

1. SÍNTESE PROCESSUAL

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa SOUTO BORGES LTDA, ora recorrente, em face da recusa do ESTADO, doravante recorrido, respeitar a seletividade por essencialidade nas alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica.

Desta forma, a recorrente não viu outra alternativa, senão a de ingressar com demanda judicial. Os pedidos foram julgados improcedentes nas instâncias ordinárias.

Irresignada com as decisões proferidas anteriormente, eis serem errôneas e irem diretamente contra o texto Constitucional, a única alternativa restante é o presente Recurso Extraordinário, a fim de coibir as ilicitudes praticadas pelo recorrido, pugnando pelo requalificação da operação de fornecimento de energia elétrica para categoria de itens essenciais e não mais que supérfluo como atualmente é tributada.

Em vista da inegável relevância deste caso, fora reconhecida repercussão geral do tema e o julgamento foi pautado para os dias 4 e 5 de novembro.

2. DOS FATOS

A recorrente, concessionária pública, comercializa energia elétrica dentro dos limites territoriais do Recorrido, para os consumidores cativos residenciais e rurais.

Conforme legislação estadual, é atribuída a alíquota de ICMS de 25% sobre a comercialização da mercadoria da recorrente. Essa alíquota fica estabelecida em 12% quando a comercialização é de até 150 kWh (Quilowatt-hora) para consumidores residenciais e de até 500 kWh para consumidores rurais. As demais alíquotas são estabelecidas conforme quadro demonstrativo a seguir:

PRODUTOS E SERVIÇOS ¹	ALÍQUOTA
Energia elétrica e Serviços de Comunicação	25% quando acima do limite de 150 kWh
Mercadorias luxuosas (Ex: Vestimentas de luxo)	22%
Mercadorias gerais (Ex: Carros)	18%
Energia elétrica e Serviços de Comunicação	12% para consumidores residenciais quando inferior a 150 kWh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 kWh
Mercadorias especialmente úteis (Ex: Eletrodomésticos e computadores)	7%
Mercadorias essenciais (Ex: Alimentos)	Zero ²

Salta aos olhos a inconstitucionalidade, uma vez que, a partir do quadro acima reproduzido, verifica-se que a alíquota para a comercialização de energia elétrica é a mais alta, fixada acima até mesmo das alíquotas para mercadorias consideradas supérfluas, o que desborda de qualquer conceito de justiça preconizado em um Estado Democrático de Direito.

Salienta-se a guisa de exemplo que, a alíquota de 25%, fixada para o comércio de energia elétrica e discutida no presente recurso, encontra-se no mesmo

¹ **Quadro 1:** Alíquotas de ICMS do ESTADO

² A alíquota zero difere da isenção do tributo. Schoueri defende que os efeitos são idênticos, porém na redução a zero da alíquota impede a incidência no aspecto quantitativo, enquanto na isenção o impedimento se dá nos aspectos material, temporal, pessoal ou espacial. SCHOUERI, Luis E. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. Editora Saraiva, 2021, p. 247-248.

percentual para a comercialização de bebidas alcoólicas por 14 dos 26 estados da federação. São eles: AL, BA, ES, GO, MA, MG, MS, MT, PB, PI, RR, RS, SC e SP.

Além das bebidas alcoólicas, a maior parte desses estados estabelecem a mesma alíquota para mercadorias como: armas e munições; fumo e seus sucedâneos manufaturados; jóias e bijuterias; perfumes e cosméticos; asas-delta, balões e dirigíveis; tacos para golfe; e fogos de artifício.

Ainda que nas instâncias anteriores tenha ficado evidente que a recorrida é parte legítima para questionar a elevada alíquota, deixa-se de apresentar maiores digressões sobre o tema, uma vez que o debate foi encerrado pelo esclarecimento de nº 25 disponibilizado pela Comissão Organizadora.

Narrados os fatos, partir-se-á ao mérito.

3. DO MÉRITO

3.1 Da facultatividade da seletividade

Ainda na vigência da Constituição Federal de 1967, o antigo ICM era um imposto homogêneo, não havendo diferenciação, para fins tributários, das mercadorias que circulavam dentro do Estado. A alíquota desse imposto era fixa para todas as mercadorias e serviços.

Entretanto, com advento da Constituição Federal de 1988, o antigo ICM passou a ser o novo ICMS, para o qual, o constituinte previu expressamente a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Toffoli³, em seu voto, no RE 714.319, reconhece que antes da Constituição Cidadã não havia previsão expressa sobre a seletividade no então ICM, porém, já existia a desoneração da alíquota para os consumidores que atingissem até determinada quantidade de energia elétrica e diversos outros benefícios fiscais que

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 12 de junho de 2014. Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 26 de setembro de 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 de junho de 2021.

originavam diferentes alíquotas. Portanto, em 1988, nota-se que o constituinte demonstrou a sua vontade de legislar a seletividade nos impostos de ICMS.

Bainy, em dissertação específica sobre a seletividade em função da essencialidade no ICMS, faz uma excelente resenha gramatical acerca do conceito de seletividade, dizendo: "Segundo o Dicionário Aulete "seletividade significa "qualidade de seletivo". E "seletivo" significa "referente a seleção". E "seleção" significa "1. Ação ou resultado de selecionar"⁴.

Paulsen⁵ classifica a seletividade como a aplicação de múltiplos tratamentos tributários. Portanto, um imposto seletivo é aquele que possui diferentes alíquotas estabelecidas para determinados grupos de produtos e mercadoria ou, como preconiza Carrazza, quando as hipóteses materiais do tributo consistem em múltiplos tratamentos.

Já no que tange a facultatividade da seletividade, a doutrina possui entendimentos divergentes, mas duas das teses mais renomadas são as expostas a seguir.

Para Carrazza⁶, o singelo "poderá" do art. 155, §2º, III, da CF/88 equivale a "deverá". O professor da PUC-SP defende que, por se tratar de uma pessoa política, quando a Constituição lhe impõe um poder, na verdade, está expresso um dever. Por isso, o dispositivo em questão seria uma norma cogente, um poder-dever da esfera legislativa estadual.

Por outro lado, Machado Segundo, ao comparar o ICMS com o IPI, entende que o constituinte originário facultou aos estados a aplicação do princípio da seletividade nos impostos de ICMS, sendo que, ao tratar do IPI a Constituição asseverou o "deverá", enquanto para o ICMS foi estabelecido o "poderá".

Ao tratar sobre a seletividade no ICMS, porém, a Carta Magna o fez de modo um pouco diferente do IPI. Asseverou, em seu artigo 155, § 2º, III, que o imposto *poderá* ser seletivo,

⁴ BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre - 2012. p. 36.

⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo. Saraiva Educação SA, 2020, p. 224.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 322-323.

em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.⁷

Respeitáveis as premissas defendidas por Carrazza, porém, levando em consideração a redação do dispositivo, esta recorrente entende que a regra constitucional realmente faculta ao Estado o uso da seletividade, conforme argumenta Machado Segundo.

Desta maneira, tem-se que imposto seletivo é aquele que onera bens de forma distinta, com base em um critério de classificação, o qual, para o ICMS, foi determinado pelo próprio constituinte - o grau de essencialidade dos produtos.

No caso sob análise, pode-se notar que o recorrido e os demais estados da federação optaram pelo uso do princípio da seletividade nas alíquotas de ICMS, uma vez que, fixaram diversos percentuais para diferentes tipos de mercadorias e serviços.

3.2 Da regra constitucional

Estabelecida a premissa que é facultativa a adoção da seletividade, faz-se necessário fundamentar a obrigatoriedade de se aplicar a essencialidade prevista na norma, em detrimento a qualquer outro critério. Isto se dá à medida que a natureza jurídica da previsão contida no inciso III, §2º, do art. 155, da CF/88, é uma regra, que deve ser aplicada em sua completude, diferente de um princípio, que deve ser realizado na máxima medida do possível.

Agora, passa-se a fundamentar a opção realizada. As normas jurídicas podem ser divididas em duas espécies: regras e princípios. Mesmo que não exista um consenso entre a doutrina sobre a distinção das espécies normativas, é necessária a sua diferenciação para garantir o correto emprego da previsão constitucional, conforme defende Ávila⁸.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, p. 71.

⁸ "É verdade que o importante não é saber qual a denominação mais correta desse ou daquele princípio. O decisivo, mesmo, é saber qual é o modo mais seguro de garantir sua aplicação e sua efetividade." ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios jurídicos. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 24.

Segundo Dworkin, as regras são caracterizadas pela aplicabilidade em sua inteireza, isto é, elas valem ou não valem. Já os princípios, em casos de colisão, não seriam questionados sobre as suas validades, mas sim sobre seus pesos, prevalecendo o princípio que for mais importante, conforme o caso concreto.

Para ele as regras são aplicadas ao modo tudo ou nada (all-or-nothing), no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida.⁹

A tese de Alexy parte dos fundamentos estabelecidos por Dworkin. Alexy argumenta que as regras expressam deveres e direitos definitivos, portanto, para ele as regras também são caracterizadas pela sua inteireza na hora da aplicação. Já os princípios expressam deveres e direitos a *prima facie*, são mandamentos de otimização, isto é, estabelecem algo que deve ser realizado na medida do possível. Para Alexy, na colisão dos princípios, deve-se analisar o caso concreto e estabelecer a prevalência em função da ponderação entre os princípios colidentes¹⁰.

A norma constitucional, produto da interpretação do art. 155, §2º, III, da CF/88, positivou o direito definitivo do legislador estadual aplicar a seletividade em função da essencialidade nas alíquotas de ICMS.

A seletividade é aplicada na modalidade tudo ou nada, afinal, o constituinte originário facultou ao legislador estadual a aplicação da seletividade e não da essencialidade, em outras palavras, a seletividade é aplicada ou não é aplicada. Por isso, a seletividade em função da essencialidade caracteriza-se como uma regra para Dworkin e Alexy.

Diferente seria, a título exemplificativo, se estivesse em discussão o princípio da capacidade contributiva. Pois, pela redação do art. 145, §1, CF/88¹¹, pode-se notar que o constituinte, ao legislar o princípio da capacidade contributiva, atribui a ele a característica de mandamento de otimização, uma vez que deve ser realizado na medida do possível.

⁹ Ibid., p. 36.

¹⁰ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais, 1986, traduzido por Virgílio Afonso da Silva, da 5ª edição alemã, Theorie der Grundrechte, publicada pela Suhrkamp Verlag (2006), p. 93/94.

¹¹ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

Ávila, criticando as teses de Dworkin e Alexy, aponta três critérios de distinção entre regras e princípios. O primeiro diz respeito à natureza do comportamento prescrito, segundo o qual as regras prevêm comportamentos, enquanto os princípios determinam a realização de um fim juridicamente relevante¹².

O segundo critério diz respeito à natureza da justificação exigida. Para ele, a interpretação e aplicação das regras exigem uma justificativa, ou seja, o aplicador deve fundamentar a aplicação da norma, um elemento descritivo. Os princípios, segundo o autor, demandam uma avaliação do estado da coisa com a finalidade buscada, por isso um elemento finalístico.

A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma averiguação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária.¹³

Por fim, o terceiro critério diz respeito à medida de contribuição para a decisão. Ávila entende que as regras são normas preliminarmente decisivas e abarcantes, ou seja, geram uma solução específica para a questão enquanto os princípios possuem pretensão de complementaridade, abrangem apenas parte dos aspectos relevantes para a tomada de decisão.

Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão.¹⁴

¹² "Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos." ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 71.

¹³Ibid., p. 73.

¹⁴Ibid., p. 76.

Partindo das premissas defendidas por Ávila, nota-se também que o art. 155, §2º, III, da CF/88, classifica-se como uma regra. Isso porque: 1) a norma da seletividade prevê um comportamento; 2) a aplicação da norma da seletividade depende da correspondência da norma com os fatos, isto é, uma vez adotada a seletividade, o critério para majoração ou diminuição das alíquotas entre os produtos e mercadorias deverá ser a essencialidade deles; 3) aplicada a seletividade, a decisão do critério pelo qual se dará a seletividade já está dada, é uma norma decisiva que impõe a essencialidade como critério.

Desta forma, Excelências, mesmo diante de teses tão diferentes e do favoritismo da recorrente pelos argumentos expostos por Ávila, é possível notar claramente que está caracterizada no art. 155, §2º, III, da CF/88, uma regra constitucional, que deve ser aplicada em sua completude pelo legislador ordinário e não só quando ele entender conveniente.

No que se refere a obrigatoriedade da essencialidade, de acordo com Machado Segundo, a expressão "em função da essencialidade" não é um simples exemplo e sim uma imposição, defendendo inclusive, que, caso contrário, trataria-se de uma norma tola.

A Constituição não asseverou que o imposto poderá ser seletivo, e que essa seletividade poderá ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Não. Se o tivesse feito, tratar-se-ia de norma tola, porquanto todo imposto pode, em princípio, ser seletivo, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado.¹⁵

Dessa forma, conclui o doutrinador que é facultativo o uso da seletividade, mas, se adotada, deve ser em conformidade com a essencialidade da mercadoria¹⁶. A tese defendida por Machado Segundo, além de explícita no texto constitucional, promove uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico.

Isso porque, pelo princípio da seletividade, os produtos e mercadorias de

¹⁵MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro de 2000. p.71.

¹⁶"Na verdade, o ICMS *poderá* ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade *deverá* ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros (...)" *Ibid.*, p. 72.

primeira necessidade devem ser tributados com menor alíquota que dos produtos supérfluos, o que remete ao princípio da capacidade contributiva, próximo tópico a ser abordado.

Segundo Carrazza¹⁷, os serviços de primeira necessidade deveriam ser completamente isentados de ICMS, pois o contribuinte não possui outra alternativa. Por isso, não seria uma escolha consumir determinado produto ou mercadoria, mas sim uma questão de necessidade. Carrazza defende que a população não escolhe se quer ou não fazer uso da eletricidade, atualmente ela é indispensável.

Deve-se ressaltar também que o constituinte previu a seletividade em função da essencialidade da mercadoria e não do consumidor final. Ou seja, como exemplifica Carrazza, a tributação da venda de limão deve ser a mesma para a indústria farmacêutica e para a indústria de beleza¹⁸. Mesmo que a primeira utilize os produtos na fabricação para remédios e a segunda na fabricação de cosméticos.

Deste modo, Excelências, resta demonstrado que a regra constitucional prevê a facultatividade da seletividade e não da essencialidade. Sendo esta última uma obrigatoriedade. No caso concreto, ainda para agravar a inconstitucionalidade, foi implementada a progressividade da alíquota de acordo com o perfil do contribuinte, o que desrespeita a regra da seletividade por essencialidade das mercadorias e dos produtos.

3.2.1 Da classificação do essencial

Embora o termo não esteja conceituado na Constituição Federal, o dicionário Aulete define "essencial" como algo básico, fundamental, indispensável e imprescindível¹⁹. Portanto, no campo do Direito, pode-se afirmar que a essencialidade está ligada àquilo que é fundamental à sobrevivência em sociedade.

Machado Segundo, por sua vez, conceitua como essencial apenas o

¹⁷CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 324.

¹⁸CARRAZZA, op. cit., p. 326-327.

¹⁹Disponível em: <https://aulete.com.br/essencial>. Acesso em: 15 de ago. de 2021.

“absolutamente necessário, o indispensável”²⁰, considerando como mercadoria essencial aquelas que se não estiverem presentes tornam inviável a subsistência das pessoas, em suas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas.

Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para os fins da seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós.²¹

Desta forma, nota-se que a energia elétrica é indispensável para a vida em sociedade. Sem a energia elétrica seria completamente impossível que as pessoas subsistissem em suas comunidades e mantivessem as condições de vida por nós conhecidas, afinal, não seriam possíveis simples atos do dia-a-dia, como tomar banho com água quente, conservar alimentos em uma geladeira ou ter iluminação nas residências.

Porém, para alguns doutrinadores tal premissa é extremamente restritiva, pois se atém apenas às necessidades biológicas. Nesta toada, mesmo que a energia elétrica seja considerada essencial de acordo com um conceito restrito, tem-se que este conceito tem de ser mais abrangente para o direito tributário, isto porque a Constituição Federal não garante apenas a sobrevivência à população, ela garante um padrão mínimo para uma vida digna.

Já para Baleeiro e Derzi²², os produtos essenciais são aqueles adequados “à vida do maior número de habitantes do país”. Nesse sentido, cita-se Tilbery que afirma que a essencialidade se vincula a um padrão mínimo de vida, não devendo

²⁰MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada**. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n. 155, ago. 2008. p. 52.

²¹MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 51.

²²BALEEIRO, Aliomar e DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro CTN Comentado**, 14ª edição, rev. atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 757-758.

ninguém ficar abaixo deste padrão, que varia conforme tempo e lugar²³, logo, nota-se que a essencialidade dos produtos é mutável.

Neste sentido, ensina Ricardo Lobo Torres:

A noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos de indústria podem ter conotação de bens de luxo na fase inicial de sua produção, mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre.²⁴

Como os juristas citados acima, a recorrente também entende que a classificação de produtos e mercadorias é mutável de acordo com o espaço e tempo.

Um ótimo exemplo é o produto comercializado pela recorrente. A energia elétrica, quando foi inventada, dois séculos atrás, era um produto extremamente restrito, o qual apenas as pessoas pertencentes às mais altas classes tinham acesso, o que certamente mudou ao longo dos anos, eis que atualmente se trata de um bem completamente indispensável a uma vida minimamente digna²⁵.

Portanto, conclui-se que a essencialidade possui vínculo com o mínimo vital de determinada sociedade e que atualmente a energia elétrica é englobada por este conceito.

3.2.2 Do mínimo vital na atualidade

Na modernidade é impossível negar a essencialidade da energia elétrica. Isto porque, mesmo as famílias com menor renda utilizam a energia elétrica. A maior parcela da população brasileira possui geladeira, lâmpadas e televisores em suas casas, ou seja, bens que necessitam diretamente da mercadoria comercializada pela recorrente.

²³TILBERY, Henry. O conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza. São Paulo: Resenha tributária, 1974, p. 326. (apud).

²⁴TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. (parecer). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Oliveira Rocha, mar, 1997. n.18, p. 95 (apud).

²⁵FUSO, Rafael Correia. Seletividade Tributária, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006, p. 99.

De acordo com pesquisas realizadas pelo IBGE, constatou-se que, em 2019, 99,8% dos domicílios brasileiros possuíam acesso à energia elétrica²⁶. E, como se não bastasse, na atual situação de pandemia que o Brasil vive, a energia elétrica proporcionou a prestação de serviços essenciais como a educação, saúde e a prestação jurisdicional.

Ainda, deve-se ponderar que é através da energia elétrica que é possível a produção de tantos outros produtos. Por exemplo, para a fabricação de roupas, medicamentos e alimentos, produtos considerados essenciais pela recorrida, é necessária a utilização da energia elétrica. Machado Segundo defende: “Sem energia elétrica não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive mal”²⁷.

Thiago Nobre Maia, em artigo específico sobre o tema, aponta a seletividade em razão da essencialidade como um instrumento garantidor da dignidade da pessoa humana em prol da capacidade econômica²⁸.

Não obstante todos os argumentos que classificam a energia elétrica como uma mercadoria essencial, o próprio legislador federal, na Lei nº 7.783/89, art. 10, classifica a energia elétrica como um bem essencial.

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

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

II - assistência médica e hospitalar;

III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos;

[...]²⁹

²⁶ Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/21130-domicilios-brasileiros.html>. Acesso em: 15 de ago. de 2021.

²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, p. 73.

²⁸ MAIA, Thiago Nobre. **Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivo para definição das alíquotas do ICMS**. Revista Tributária de Direito Tributário Contemporâneo, v. 9, 2017. p.14.

²⁹ BRASIL, Lei Nº 7.783, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências [internet]. 1989.

Visto que a lei prevê quais são os serviços e atividades tidos como essenciais para a sociedade, dentre os quais estão a distribuição de energia elétrica, a distribuição e comercialização de alimentos e medicamentos, resta demonstrada a completa indispensabilidade da energia elétrica para o mínimo vital na sociedade moderna.

3.2.3 Da inaplicabilidade da capacidade contributiva nos tributos indiretos

Alega a Recorrida que está aplicando a capacidade contributiva nas relações jurídicas de comercialização de energia elétrica. Ocorre que este não pode ser aplicado uma vez que contraria a regra da seletividade em função da essencialidade. Isto porque, a essencialidade deve ser aplicada em virtude da natureza da mercadoria e não nas qualidades de quem as consomem.

Assim lecionam Baleeiro e Derzi, ao afirmarem que seria muito difícil, senão impossível, graduar o ICMS de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte³⁰.

Portanto, a capacidade contributiva não pode ser aplicada aos impostos de ICMS de acordo com o perfil do contribuinte uma vez que desrespeita a regra constitucional.

E não se diga que a capacidade contributiva é violada com a aplicação da seletividade em função da essencialidade, pois como leciona Georgina Brasileiro³¹ a capacidade contributiva e a seletividade visam alcançar o princípio da igualdade. Porém, nos impostos indiretos não há maneira de avaliar a capacidade contributiva, por isso, segundo a autora, deve-se aplicar a seletividade, a fim de alcançar a capacidade contributiva.

Já Ricardo Lobo Torres³² classifica a seletividade como um "subprincípio" da capacidade contributiva, uma vez que sob os produtos essenciais deveriam incidir

³⁰BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. Editora Forense, 2018, p. 758.

³¹BRASILEIRO, Georgina de Paula. **O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica**. Revista Tributária e de Finanças públicas, n. 57, p. 122-137, jul./ago. 2004, p. 3.

³²TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. (parecer). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Oliveira Rocha, mar, 1997. n.18, p. 98 (apud).

alíquotas menores e, sob os produtos luxuosos, as mercadorias não-essenciais ao consumo do povo, estes seriam às classes mais abastadas o que conseqüentemente contempla a capacidade contributiva.

Ademais, nas palavras de Caliendo, o princípio da capacidade contributiva possui natureza essencialmente fiscal e pretende distribuir os encargos fiscais em conformidade com a capacidade econômica de cada cidadão³³.

Dessa forma, tem-se que a capacidade contributiva possui fins fiscais e visa apenas distribuir os encargos fiscais de acordo com a renda de cada indivíduo, o que certamente não há como se fazer no caso do ICMS, já que este é um tributo indireto, que possui fins extrafiscais e se guia única exclusivamente em razão da essencialidade dos produtos, pouco importando à tributação a quantidade que está sendo consumida ou quem a está consumindo.

Neste viés, destaca-se o pensamento de Harada³⁴, ao afirmar que a progressividade em virtude do consumo ofende às escâncaras o princípio da razoabilidade, uma vez que não se pode medir a essencialidade com base no consumo do contribuinte.

Sucessivamente, a fim de ilustrar tal situação, imagina-se duas pessoas diferentes, uma de classe social mais alta e uma de classe mais baixa, estes dois cidadãos de classes tão distintas podem comprar o mesmo pacote de arroz no supermercado e serão tributados da mesma forma, pois, o ICMS se volta para o produto e não às pessoas.

Foi justamente pensando neste impedimento, que o constituinte optou por definir a essencialidade como critério de diferenciação de alíquota para o ICMS, pois este sabia que não seria possível fazer o uso da capacidade contributiva na tributação indireta.

Bergamini pensa o mesmo e afirma que para a seletividade do ICMS, são irrelevantes os critérios extrínsecos à operação tributada, já que esta se realiza apenas em função do bem comercializado³⁵.

³³CALIENTO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 323.

³⁴HARADA, Kiyoshi. **ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 115/2014, p. 6.

³⁵BERGAMINI, Adolpho. **ICMS e essencialidade sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação**. Migalhas, 2021. Tópico 2.3.

À vista disso, salienta-se a posição de Machado Segundo³⁶, que afirma que a essencialidade dos bens tributados pelo ICMS é aferida objetivamente e não leva em conta quem irá consumir ou qual será a quantidade consumida. Machado Segundo, traz um excelente exemplo para ilustrar tal situação:

“afinal, pão, leite e ovos, se adquiridos por uma família de baixa renda apenas para o consumo próprio, ou se adquiridos em larga quantidade para um magnata, para a realização de um banquete, ou ainda se comprados por um orfanato, também em grande quantidade, para suprir dezenas de menores órfãos, serão tributados exatamente da mesma forma”

Dessa forma, constata-se que o único critério de diferenciação de alíquota possível, é o estabelecido pelo próprio constituinte - a essencialidade dos bens - pouco importando a quantidade de energia elétrica que será consumida ou por quem será consumida, pois nenhuma dessas questões altera a notória essencialidade da energia elétrica.

3.2.4 Da violação a essencialidade mesmo no caso da alíquota de 12%

Na legislação estadual, foi fixada alíquota de 25% sobre o produto da recorrente. A alíquota fica estabelecida em 12% quando a comercialização é de até 150 kWh para consumidores residenciais e de até 500 kWh para consumidores rurais. Ocorre que, mesmo sendo menor que a alíquota, ela ainda viola a essencialidade nos termos da fundamentação acima.

Argumenta a Recorrida que o consumo de até 150 kWh contempla a essencialidade prevista na constituição, entretanto, isso é uma inverdade que não se sustenta à luz da realidade.

Para demonstrar realizou-se uma simulação no site da Enel³⁷ (Anexo - A), empresa responsável pela distribuição de energia no estado do Rio de Janeiro,

³⁶MACHADO, Hugo de Brito. **A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n° 62, 2000. p. 72 - 73.

³⁷Disponível em: <https://enel-rj.simuladordeconsumo.com.br/relatorio>. Acesso em: 27 de ago. de 2021.

apenas com os eletrodomésticos residenciais necessários e seu tempo de uso diário, para garantir o mínimo vital atualmente, a fim de afastar qualquer alegação do recorrido que a quantidade de 150 kWh é o limite essencial de energia elétrica para os consumidores residenciais.

A simulação foi feita com base na média de 3 (três) moradores por domicílio, número fornecido pelo Censo Demográfico do IBGE em 2010³⁸. Ainda, levou-se em consideração o atual contexto da pandemia, no qual empresas, órgãos públicos e instituições de ensino estão fechadas e são necessárias, pelo menos, 5 horas diárias de uso da internet, seja para trabalho ou estudo.

Com a simulação constante no Anexo - A, nota-se que mesmo com o mínimo existencial, o consumo mensal de energia elétrica fica acima dos 300 kWh. Ou seja, mais do que o dobro da quantidade mínima estabelecida pela recorrida. Em verdade, pode-se observar que somente a geladeira já consome quase que toda a quantidade mínima estabelecida pela legislação estadual e, portanto, é clara a violação à essencialidade.

Harada, defende também a ofensa ao princípio da razoabilidade pois há uma inversão do princípio da essencialidade, no qual a mercadoria essencial está sujeita a tributação elevada enquanto bens luxuosos possuem tributação minorada.

No caso sob exame salta aos olhos a falta de razoabilidade do legislador estadual do ICMS tão só pela constatação da inversão do princípio da seletividade do imposto em função da essencialidade das mercadorias e serviços, exacerbando a alíquota onde é mais rentável e mais fácil de arrecadar afastando-se do conteúdo justo do Direito como enfatizado por Pedro Lenza.³⁹

Na presente demanda, Excelências, pode-se notar que a alíquota incidente aos itens de luxo é de 22%, enquanto a alíquota da energia elétrica é de 25%. Portanto, o recorrido onera uma mercadoria essencial apenas porque é mais fácil de arrecadar

³⁸A média de moradores em domicílio permanentes no Brasil é de 3,31 pessoas por domicílio. Porém, no presente estudo, para fins didáticos, foi arredondado o número. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/3451#resultado>. Acesso em: 27 de ago. de 2021.

³⁹HARADA, Kiyoshi. **ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 115/2014, p.7.

do que em comparação com os produtos luxuosos.

3.3 Da inaplicabilidade da extrafiscalidade

Outro argumento da Recorrida é que o imposto tem um efeito extrafiscal que induz a diminuição do consumo e a preservação do meio ambiente. Este argumento, no entanto, não merece prosperar uma vez que a norma ora debatida não se caracteriza como norma extrafiscal.

A extrafiscalidade, segundo Caliendo, é a tributação que tem como objetivo influenciar a estrutura da sociedade, promovendo o incentivo e desincentivo de determinados comportamentos.

Schoueri, por sua vez, reconhece que todo tributo possui uma medida de efeitos extrafiscais, pois o tributo é um elemento a ser considerado pelo contribuinte na tomada de decisões. Desta forma, para ele, as normas arrecadatórias e extrafiscais se diferenciam a partir da sua finalidade⁴⁰.

Sucessivamente, Leão ⁴¹ sustenta que pode-se diferenciar as normas arrecadatórias das extrafiscais quando “o objetivo é minimizado diante da intenção de realizar outras finalidades estatais”. Logo, uma norma é extrafiscal não apenas pela finalidade almejada, mas também pela sua relação com os direitos fundamentais.

Isto posto, nota-se que em razão da natureza essencial da mercadoria comercializada não existe outra política fiscal senão a de acesso amplo e ilimitado a todos. Não cabe a busca por desestimular o seu consumo sob qualquer argumento, pois isso seria irrelevante para os ricos e seria extremamente danoso para toda população menos abastada.

E, mesmo que se admitisse a extrafiscalidade da norma, esta também não se sustentaria por ofensa ao postulado da proporcionalidade, critério ideal para

⁴⁰SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Editora Forense, 2005, p. 24.

⁴¹LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, p.105.

examinar normas indutoras⁴².

Segundo Virgílio o exame visa "fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais"⁴³.

Neste passo, tem-se que o postulado da proporcionalidade se subdivide em três requisitos distintos, que possuem uma relação de subsidiariedade entre si, ou seja, analisar-se-á o critério da necessidade apenas quando o da adequação for preenchido, e apenas se falará da proporcionalidade em sentido estrito quando a norma for considerada necessária⁴⁴.

Dito isso, o exame envolve três aspectos distintos: 1 - a adequação; 2 - a necessidade; 3 - a proporcionalidade em sentido estrito.

3.3.1 Da inadequação

O primeiro aspecto, da adequação, visa analisar se a norma é capaz de promover a finalidade extrafiscal para a qual ela foi criada. No caso em exame não o é, inclusive não se tem notícia científica ou literária que sustente a relação entre o aumento de alíquotas do ICMS e a baixa do consumo da energia elétrica.

Pelo contrário, sabe-se que o país está passando por uma crise hídrica e, por isso, a Aneel publicou o aumento da bandeira tarifária em junho de 2021 para vermelha patamar 2, em busca de uma medida eficaz para desestimular o consumo abusivo. Porém, ao comparar o consumo de energia elétrica residencial no Brasil, no mesmo mês do ano de 2020, nota-se que, mesmo com a bandeira verde um ano atrás, o consumo da mercadoria da recorrente foi menor, conforme o Anexo B.

Por fim, é necessário salientar que o mercado de energia elétrica, por não possuir caráter supérfluo, quando ocorre o aumento no preço não desincentiva o consumo, na verdade pune a parcela mais vulnerável da população que não tem outra alternativa senão consumir.

⁴² Ibid., p. 107.

⁴³ AFONSO DA SILVA, Virgílio. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, v. 798, p.23-50, 2002, p. 24.

⁴⁴ Ibid., p. 16.

Os economistas explicam essa realidade por meio do conceito de demanda inelástica que consiste na indiferença ou pouca diferença da relação demanda e consumo em relação ao preço⁴⁵. Por isso, é inadequado utilizar o ICMS como ferramenta para estimular ou desestimular o consumo de energia elétrica.

3.3.2 Do desnecessário

O segundo aspecto no exame é o da necessidade, que embora não se tenha ultrapassado a adequação se mostra a desnecessidade. Neste critério, deve-se utilizar a norma que menos restrinja os princípios atingidos, dentre todas as demais medidas adequadas para promover a finalidade pretendida, devendo, portanto, ser a que menos afete os direitos fundamentais dos cidadãos⁴⁶.

No presente caso é possível imaginar inúmeras outras ações que poderiam ter sido tomadas pelo recorrido e que afetariam os direitos fundamentais dos cidadãos de forma menos restritiva, como por exemplo: campanhas de informação sobre a eficiência das lâmpadas de led, que são muito mais econômicas do que as fluorescentes, possibilitar e incentivar os contribuintes a adquirir eletrodomésticos mais eficientes energeticamente, ou ainda, criar em conjunto com as concessionárias distribuidoras de energia elétrica um aplicativo para smartphone, que fornecesse em tempo real, ou aproximado, o quanto o contribuinte já gastou de energia elétrica até aquele momento, a fim de os conscientizar o consumidor.

Estes são apenas alguns exemplos de medidas que poderiam ter sido adotadas pelo recorrido e que sequer foram estudadas, já que este partiu diretamente para a elaboração de uma alíquota absurda e superior a de itens supérfluos. O que demonstra a total desnecessidade - no sentido jurídico - da medida fiscal promovida pelo Recorrido.

⁴⁵"A elasticidade-preço da demanda mede em quanto a quantidade demandada aumenta (diminui) em resposta à queda (aumento) do preço" e a demanda é inelástica "quando a quantidade demandada aumenta (diminui) pouco diante da queda (aumento) do preço". SILVA, Sérgio. University of Brasília, 2000 .

⁴⁶LEÃO, op. cit., p.109.

Por derradeiro, falar-se-á acerca da proporcionalidade em sentido estrito, o último requisito, o que se faz apenas à título de argumentação, haja vista a relação de subsidiariedade entre os critérios do postulado da proporcionalidade.

3.3.3 Do desproporcional

Por fim, o terceiro aspecto versa sobre a proporcionalidade em sentido estrito. Leão, neste tópico, aponta que a norma “deve ser uma medida que traga mais vantagens do que desvantagens à sociedade como um todo, no que toca a realização dos direitos fundamentais⁴⁷.”

Como visto, a medida é inadequada e penaliza a camada mais vulnerável da população, retirando os direitos mais básicos como higiene, alimentação e lazer, sem apresentar uma contrapartida minimamente eficiente para atingir a finalidade, o que demonstra a total desproporção das exigências fiscais no caso concreto.

Por fim, como se não bastassem tais ilegalidades, nota-se que com a progressividade das alíquotas há uma afronta ao princípio da igualdade e da neutralidade, como será abordado a seguir.

3.4 Da violação ao princípio da neutralidade

Ressalta-se ainda que, mesmo que o Constituinte Originário não tenha estabelecido um rol taxativo dos produtos e mercadorias essenciais, conforme discutido no subtópico do mínimo vital, a energia elétrica atualmente é essencial em todas as regiões do território brasileiro.

Desta forma, ser enquadrado como uma mercadoria essencial por determinado Estado e por outro não, afeta gravemente o princípio da neutralidade fiscal.

Segundo Caliendo, pela neutralidade fiscal, os produtos similares devem estar submetidos à mesma tributação, o que remete aos princípios da ampla concorrência e do tratamento nacional.

⁴⁷LEÃO, op. cit., p.111.

O conceito de neutralidade significa que produtos em condições similares devem estar submetidos a mesma carga fiscal. Viola esta exigência o caso dos impostos em cascata. Somente estará assegurada a neutralidade quando não forem produzidas distorções competitivas. A neutralidade deve respeitar os aspectos federativos da tributação sobre o consumo e com o tratamento das "fronteiras fiscais" (tax frontiers).⁴⁸

Logo, haveria Justiça Fiscal se todas as empresas, sejam elas do Norte ou Sul do Brasil, estivessem submetidas à mesma tributação, de mercadorias essenciais, uma vez que comercializam o mesmo tipo de produto, com a mesma essencialidade para todas as regiões do Brasil.

3.5 Da violação ao princípio da igualdade

A atual alíquota incidente sobre a energia elétrica viola o princípio da igualdade, pois desequipara os contribuintes consumidores de energia elétrica em desconformidade com a Constituição da República.

Sabe-se que o Recorrido alega que vem aplicando o princípio da capacidade contributiva para justificar o aumento de alíquota à medida em que se aumenta o consumo da energia elétrica. Ocorre que, como dito, este não é o critério constitucionalmente eleito e, se aplicado aos tributos indiretos viola seu princípio base, qual seja: o da igualdade. Pelo seguinte:

Adota-se o método científico jurídico proposto por Mello ⁴⁹ avaliar as desequiparações promovidas pelo Estado. Os critérios previstos são:

35. Para que um *discrímen* legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;

⁴⁸CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Saraiva Educação SA, 2018. p. 330 e 331.

⁴⁹MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, 3ª edição, atualizada, 8ª tiragem, Malheiros, p. 35.

- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.⁵⁰

Primeiro, tem-se que a desequiparação, de fato, não resume os contribuintes em um indivíduo só.

Segundo, e primeira inconstitucionalidade verificada: as pessoas desequiparadas não são efetivamente distintas, principalmente, em razão de os contribuintes consumidores não conseguirem ser identificados. Fato é que não se sabe se o consumidor tem trabalho ou não, se vive sozinho ou não, se tem alguma enfermidade que agrava sua situação financeira ou não e, portanto, existe uma violação, à medida que não é possível determinar quais são as pessoas desequiparadas.

Essa inconstitucionalidade é fato e clara para todos aqueles que observam a constituição e aplicam a essencialidade como critério para seletividade, mas precisa ser revisitada para demonstrar a violação constitucional à luz do princípio da igualdade.

Embora não se tenha ultrapassado o critério “b” proposto por Mello, por amor ao debate, avançasse a análise do critério “c”. A correlação lógica não pode ser verificada por não ser possível identificar os contribuintes/consumidores.

E, por fim, não existe correlação entre a “diferenciação” e o tratamento jurídico dispensado aos consumidores de energia elétrica por nenhum interesse constitucional protegido. Pelo contrário, o valor da essencialidade é violado, e a medida constitucional que visava garantir o acesso dos cidadãos a energia elétrica, vem sendo subvertida pelo Estado, no afã de satisfazer sua sanha arrecadatória a custas dos menos favorecidos.

⁵⁰Ibid., p. 41.

4. DOS PEDIDOS

Diante do exposto, requer-se o total provimento do Recurso Extraordinário interposto pela Recorrente, a fim de reformar integralmente a decisão prolatada pelo juízo *a quo*, para com base na interpretação da Constituição Federal, declarar a inconstitucionalidade da alíquota de ICMS de 12% e 25% sobre a comercialização de energia elétrica e reenquadrar a comercialização junto ao conceito de bens essenciais, com a consequente atribuição de alíquota zero, ou, subsidiariamente, que seja reconhecida a natureza de bem especialmente útil e a alíquota fixada seja de 7%, a fim de preservar a finalidade da seletividade, conforme previsão constitucional.

Nesses termos, pede deferimento.

LOCAL, DATA

ADVOGADO OAB/UF.

ANEXOS⁵¹

ANEXO A - SIMULAÇÃO REALIZADA NO SITE DA ENEL

Eletrodoméstico	Uso diário na residência	kWh/mês
Geladeira	24 horas	117,00
Microondas	15 minutos ⁵²	10,50
Chuveiro elétrico	30 minutos ⁵³	82,50
Monitor	5 horas	15,00
Computador Desktop	5 horas	45,00
Modem de internet	24 horas	19,44
Televisão	3 horas	13,50
Carregador para celular	3 horas ⁵⁴	0,45
Telefone	24 horas	7,20
Máquina de lavar	30 minutos ⁵⁵	15,00
Iluminação	5 horas	9,00
CONSUMO TOTAL		334,59 kWh

⁵¹ Os anexos compõem o memorial e estão dentro do limite de páginas estabelecido pelo regulamento.

⁵² Para o uso do microondas, foram calculados 5 minutos de uso por dia de cada morador, totalizando 15 minutos de uso diário por residência.

⁵³ Para o uso do chuveiro elétrico, foram calculados 10 minutos de uso por dia de cada morador, totalizando 30 minutos de uso diário por residência.

⁵⁴ Para o uso do carregador de celular, foram calculados 1 hora de uso por dia de cada morador, totalizando 3 horas de uso diário por residência.

⁵⁵ Para o uso da máquina de lavar, foram calculados 30 minutos de uso, totalizando 3 horas e 30 minutos de uso semanal da máquina de lavar por residência.

ANEXO B - DADOS DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA⁵⁶

	Junho 2021	Junho 2020	%	12 meses 2021	12 meses 2020	%
Bandeira Tarifária⁵⁷	Vermelha	Verde	-	-	-	-
Brasil	40.156	35.696	12,5	493.464	471.650	4,6
Residencial	11.956	11.396	4,9	151.766	143.110	6,0
Industrial	14.978	12.541	19,4	177.561	162.826	9,0
Comercial	6.678	5.611	19,0	84.300	86.652	-2,7
Outros	6.543	6.147	6,4	79.836	79.061	1,0

REFERÊNCIAS

AFONSO DA SILVA, Virgílio. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, v. 798, p.23-50, 2002.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. Editora Forense, 2018.

BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre - 2012

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS e essencialidade sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicação**. Migalhas, 2021.

⁵⁶Dados de consumo extraídos da Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica - Junho 2021. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/resenha-mensal-do-mercado-de-energia-eletrica>. Consulta em: 27 de ago. de 2021.

⁵⁷Dados das bandeiras tarifárias extraídos do Relatório de Bandeiras Tarifárias. Disponível em: <https://www.aneel.gov.br/relatorio-bandeiras-tarifarias>. Consulta em: 27/08/2021.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. **Bandeira para o mês de agosto é vermelha patamar 2**. Disponível em: https://www.aneel.gov.br/sala-de-imprensa-exibicao/-/asset_publisher/XGPXSqdMFHrE/content/bandeira-para-o-mes-de-agosto-e-vermelha-patamar-2/656877?inheritRedirect=false&redirect=http%3A%2F%2Fwww.aneel.gov.br%2Fsala-de-imprensa-exibicao%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_XGPXSqdMFHrE%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D3. Consulta em: 27 de ago. de 2021.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Elétrica. **Bandeira Tarifária. Saldo da conta**. Disponível em: <https://www.aneel.gov.br/relatorio-bandeiras-tarifarias>. Acesso em: 27 de ago. de 2021.

BRASIL. Empresa de Pesquisa Energética - EPE. **Dados de consumo extraídos da Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica - Junho 2021**. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/resenha-mensal-do-mercado-de-energia-eletrica>. Consulta em: 27 de ago. de 2021.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966.

BRASIL, **Lei N° 7.783, de 28 de junho de 1989**. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências [internet]. 1989.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC**. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 12 de junho de 2014. Diário da Justiça [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 26 de setembro de . 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 08 de junho de 2021.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. **O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica**. Revista Tributária e de Finanças públicas, n. 57, p. 122-137, jul./ago. 2004.

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

CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **A seletividade do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia e serviço de comunicação**. Revista Dialética de Direito Tributário-RDDT, São Paulo, n. 239, p. 107-116, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

FUSO, Rafael Correia. **Seletividade Tributária**. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 115/2014, p. 6.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 31ª Ed. Rev. Atual. E Ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada**. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n. 155, ago. 2008.

MAIA, Thiago Nobre. **Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivo para definição das alíquotas do ICMS**. Revista Tributária de Direito Tributário Contemporâneo, v. 9, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, atualizada, 8ª tiragem, Malheiros, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo. Saraiva Educação SA, 2020

SILVA, Sérgio. University of Brasilia, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Editora Forense, 2005

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação SA, 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 513
CONTRIBUINTE

Ana Luiza de Oliveira Bauer

Augusto Rotondo

Hudson Coutinho Hilário

Kesia Bizerra de Jesus

Lara Marcon Michels

Leticia Machado de Assis

Lucas Gouvea Manoel Bitterbir

Vitor Pavani de Paula

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº _____

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA.

RECORRIDO: ESTADO

SOUTO BORGES LTDA., já qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por intermédio de seus advogados que ao final subscrevem, oferecer MEMORIAL com o objetivo de apresentar as razões de fato e os fundamentos de direito que ensejam o provimento do presente Recurso Extraordinário.

I. SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário, com repercussão geral reconhecida, interposto por SOUTO BORGES LTDA., ora Recorrente, em face do acórdão do Tribunal de Justiça que, mantendo a decisão de primeiro grau, julgou improcedente a Ação Declaratória proposta na origem.

A Recorrente atua no ramo de comercialização de energia elétrica dentro do Estado, ora Recorrido, motivo pelo qual sua operação se sujeita à incidência do ICMS – Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação.

Nos limites geográficos do referido Estado, encontra-se vigente legislação que prevê a alíquota de 18% para mercadorias em geral, 7% para mercadorias que são consideradas úteis, a exemplo de eletrodomésticos e computadores e, por fim, alíquota zero para mercadorias relacionadas à medicamentos, vestuário e alimentação – estas últimas enquadradas pelo Recorrido como essenciais.

Acontece que essa mesma legislação, para o caso de comercialização de energia elétrica, prevê uma alíquota de ICMS de 25%, realizando-se, apenas, uma gradação decrescente de acordo com o consumo em "Kwh" e certos tipos de consumidores. Isso porque para consumidores residenciais que consomem no

máximo 150 Kwh e produtoras cooperativas rurais que consumam até 500 Kwh, a legislação prevê uma alíquota distinta, de 12%¹.

Irresignada, não restou alternativa à Recorrente além da judicialização de medida que originou a presente discussão, demonstrando as razões de fato e de direito para que obtivesse a tutela pretendida, qual seja, o reconhecimento da essencialidade nas operações com energia elétrica e, via de consequência, a confirmação da alíquota zero prevista para mercadorias essenciais, ou, subsidiariamente, a alíquota de 7%, prevista para mercadorias úteis quando da sua comercialização de energia.

A pretensão da Recorrente foi julgada improcedente pelas instâncias ordinárias. Não obstante, e com o devido respeito, conforme será amplamente demonstrado nas razões abaixo, há evidente violação aos artigos 3º, I e III, art. 5º, art. 145, §1º, art. 155, §2º, III e art. 150, II, todos da Constituição Federal, motivo pelo qual o presente Recurso Extraordinário deve ser integralmente provido, conforme as razões de fato e de direito a seguir delineadas. É o que se passa a expor.

II. DAS RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO

II.1. Da historicidade do ICMS e a relação com a energia elétrica

Para possibilitar a compreensão das questões de direito que envolvem a presente lide, é imperiosa a análise do histórico do tributo em questão. Isto porque, a discussão aludida reside, justamente, na facultatividade ou não na aplicação do Princípio da Seletividade ao ICMS e, mais que isso, na possibilidade da isenção ou aplicação de alíquota reduzida do ICMS sobre a operação de energia elétrica. Para este impasse, buscar-se-á uma breve análise do histórico do Princípio da Seletividade do ICMS.

A Constituição de 1934, assim como a de 1937, dispunha que o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) incidiria sobre as operações realizadas por

¹ De acordo com o esclarecimento n.º 25, quaisquer discussões em relação à legitimidade ativa da Souto Borges Ltda. foram superadas nas instâncias inferiores.

comerciantes e industriais por meio de uma alíquota uniforme. Por sua vez, a Constituição de 1967 extinguiu o IVC para a criação do ICM, o qual permaneceu com uma alíquota única para todos os produtos, prevista no art. 24, sendo que a única hipótese de diferenciação da alíquota estava prevista no §62 do referido dispositivo, segundo o qual os Estados deveriam isentar do imposto os bens que fossem considerados de primeira necessidade.³

O princípio da seletividade também não é estranho ao ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, o §1º, do art. 15 da Constituição de 1946 previa a isenção do "mínimo indispensável" ao imposto de consumo (atual IPI). Veja-se:

Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: (...)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. (Destacou-se)

Muito embora não se trate do termo seletividade em razão da essencialidade, é possível compreender o claro intuito do constituinte à época, em salvaguardar um mínimo existencial aos contribuintes⁴.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição Cidadã, de 1988, ao tratar sobre a competência dos Estados de instituírem tal tributo, o pretérito ICM, agora reformado como o ICMS, fora imbuído expressamente com a seletividade em razão da essencialidade no novo texto constitucional.

A CF/88 ao disciplinar que o ICMS poderá ser seletivo determina duas alternativas possíveis: a instituição do ICMS com alíquota única ou a variação de alíquotas de forma seletiva⁵. No entanto, ao optarem pela segunda hipótese, não há

² § 6º - Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada

³ Ulteriormente, na versão da Emenda n.º 1 de 1969, que vigorou até a CF/88, retirou-se a obrigação da isenção pelos Estados, e delegou que as isenções poderiam ser concedidas mediante aos convênios por eles celebrados (§6, art. 23, da Constituição de 1967).

⁴ GUIMARÃES, Bruno A. François. A Seletividade do Icms sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-seletividade-do-icms-sobre-o-fornecimento-de-energia-eletrica-e-sua-repeticao-de-indebito/#note-522-21>

⁵ Vide inciso III, do § 2º, do art. 155 da CF.

outra possível interpretação senão a de que os Estados devem fixar as alíquotas, necessariamente, em razão da essencialidade da mercadoria ou do serviço tributado.

Nesse sentido, o presente recurso baseia-se na violação do princípio da seletividade segundo à essencialidade pelo legislador ordinário estadual, ao atribuir alíquota majorada no âmbito da tributação da distribuição de energia elétrica, em desacordo com a Constituição. Afinal, a eletricidade é tida, como será tratado à frente, como um bem de primeira importância para a vida e o desenvolvimento social e humano.

Ao violar esta norma, o Estado, ora Recorrido, viola conseqüentemente o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, por mera conveniência, resultando no avanço da Fazenda Pública sobre a esfera dos direitos e garantias individuais, consagrados no texto constitucional vigente.

II.2 Da capacidade contributiva e a inobservância da seletividade em função da essencialidade

Inicialmente, cumpre destacar algumas premissas teóricas a respeito da capacidade contributiva para que, posteriormente, se confirme a flagrante inconstitucionalidade da legislação estadual utilizada pelo Recorrido. Para tanto, é preciso vencer a árdua tarefa de concatenar as ideias que perpassam pelo princípio da capacidade contributiva e a sua inegável relação com o princípio republicano e com a justiça fiscal. Isto, é claro, sem perder de vista o objeto do presente Recurso Extraordinário.

A despeito do que praticam os estados – inclusive nos fatos do presente caso – não se pode negar que as normas subordinadas devem guardar harmonia com as normas superiores. Nesse sentido, a Constituição Federal deve ser o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico⁶ quando do exercício da competência tributária. Por esse motivo, em sendo a capacidade contributiva um

⁶ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 33

princípio constitucional previsto no § 1º, do art. 145 da Carta Magna⁷, sua observância é imperativa.

A concretização desse princípio, de acordo com Betina Treiger Gruppenmacher, ocorre:

(...) a partir de leis que instituem tributos respeitando a aptidão para contribuir (ability to pay), tributando-se mais pesadamente quem tem maior capacidade contributiva, mais atenuadamente quem tem menor capacidade contributiva e exonerando do dever de pagar tributos aquele que não tem condições financeiras para tanto.⁸

Em outras palavras, é possível dizer que este princípio impõe ao legislador a identificação dos fatos signos presuntivos de riqueza para que, somente após encontrá-los e respeitado o mínimo existencial, possa efetivamente distribuir a carga tributária de maneira uniformizada⁹, observando, é claro, o princípio da igualdade, que será melhor explorado no tópico seguinte.

Ainda neste aspecto, faz-se necessário distinguir o que se compreende por capacidade contributiva e capacidade econômica. Enquanto a última está relacionada à potencialidade econômica e à mera manifestação de renda ou patrimônio; a primeira, pressupõe a existência de recurso suficiente para atender ao mínimo vital e, ainda, contribuir com a exação fiscal. Com isso, quer-se dizer que é somente quando da existência da capacidade contributiva que se verifica a aptidão para o pagamento de tributos.

Veja-se que no caso examinado, a legislação editada pelo Recorrido, em razão da alíquota majorada, acaba por tributar aqueles que sequer possuem condições econômicas para suportar a carga fiscal. Daí porque se mostra evidente a violação à

⁷ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, p. 99-114, 2006. p. 108

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 173

capacidade contributiva quando se tem uma alíquota majorada tributando mais pesadamente aquele que tem menor aptidão para o pagamento do imposto.

Além disso, outra clássica distinção que se apresenta importante para o presente caso, diz respeito à diferença entre a capacidade contributiva objetiva e subjetiva. Sobre o assunto, importantes são as considerações que faz Luís Eduardo Schoueri, utilizando-se dos ensinamentos de Regina Helena Costa:

A capacidade contributiva pode ser: (i) um limite ou critério para a graduação da tributação; ou (ii) um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis. No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou subjetiva; no último, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Esta será 'a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação)', enquanto no sentido subjetivo, será 'a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)'¹⁰

A distinção é relevante, pois o Recorrido, além de desconsiderar o mínimo vital quando da instituição da exação tributária, desconsidera as condições dos contribuintes (capacidade contributiva relativa) ao impor uma alíquota majorada para um bem nitidamente essencial. Veja-se que a graduação da carga fiscal deve observar um limite ou no mínimo observar um critério, especialmente no caso dos impostos indiretos. Sobre o assunto, confira-se a lição de de Misabel Derzi:

A boa doutrina ensina que, nos sistemas jurídicos em que se consagra o princípio da igualdade e da capacidade econômica, a seletividade impõe-se. É que nos impostos que repercutem no consumidor, como é o caso do ICMS, tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto (...) de acordo com a capacidade da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo.¹¹

No fim das contas, a imposição de uma carga fiscal elevada é suportada por todos os cidadãos que, nos mais das vezes, não possuem as condições necessárias

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p. 346

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro:Forense, 2005, p. 408.

para o pagamento de impostos. Daí porque a legislação combatida agride o princípio da capacidade contributiva subjetiva.

Note-se, como dito acima, que o princípio examinado está relacionado também com o princípio republicano. Isso porque auxilia no alcance dos objetivos da República. Veja-se que a necessidade de uma repartição equitativa do ônus tributário está relacionada ao dever que o Estado possui de "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais", bem como "construir uma sociedade livre, justa e solidária"¹², nos respectivos termos dos incisos III e I do artigo 3º, da Constituição Federal.

Estamos a tratar, nesse sentido, também do princípio da solidariedade, pelo qual se pode afirmar a máxima de que "cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos".¹³ Trata-se, portanto, de contribuir na medida de suas possibilidades para o interesse coletivo.

A partir dessas premissas, é possível elencar outras razões que demonstram a impossibilidade de se manter a exigência com base na legislação estadual utilizada pelo Recorrido. Isso porque uma alíquota de 25%, muito superior a geral e comparada aos produtos supérfluos, viola o princípio da capacidade contributiva na medida em que não se observa as reais proporções da operação mercantil realizada.

No ICMS, a capacidade contributiva relativa é aferida a partir das condições do consumidor (contribuinte de fato), por se tratar de imposto que é juridicamente repassado, ou seja, o preço final da mercadoria absorve o repasse do ICMS recolhido nas etapas anteriores do ciclo comercial.

Daí porque não é possível conceber legislação estadual que prevê alíquota majorada para operações de comercialização de energia elétrica, uma vez que ao fim e ao cabo estar-se-á onerando o próprio consumidor que, no mais das vezes, sequer possui o mínimo necessário para se falar em capacidade contributiva, ou mesmo a capacidade econômica.

Essa asserção é corroborada pela distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato:

¹² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 98

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p. 345

O primeiro é aquele que mantém relação jurídica formal com a Fazenda Pública, e em função desta tem o dever jurídico de recolher o imposto, e o segundo é aquele que não tem relação jurídica forma com a Fazenda Pública, mas, por circunstâncias de ordem econômica, quase sempre suporta o ônus respectivo. É que em relação a esses impostos a capacidade contributiva a ser considerada é a do contribuinte de fato, e não do contribuinte de direito.¹⁴

No presente caso, a despeito de a Recorrente ser enquadrada na condição de contribuinte de direito e, assim, realizar o pagamento do imposto estadual, quem efetivamente suporta esse ônus são os consumidores finais da energia elétrica, tendo em vista que a carga fiscal é refletida no preço do produto.

Assim é que a técnica da seletividade – detalhada adiante – em função da essencialidade não se presta tão somente a prestigiar a capacidade contributiva, mas também a contribuir para a diminuição da regressividade na tributação sobre o consumo, já que a técnica é utilizada em relação ao produto sujeito à imposição tributária. Com o ICMS incidente sobre a energia elétrica não poderia ser diferente, já que neste caso também se observa a regressividade, especialmente quando os holofotes se voltam para a renda manifestada no ato do produto consumido.

De acordo com as lições de Luís Eduardo Schoueri:

(...) é no ato do consumo que se dá a tributação e a alíquota e base de cálculo se fixam a partir do produto e seu preço. Essa aproximação, conquanto simples, não é satisfatória. **De um ponto de vista econômico, o que se busca não é o valor do produto, mas a renda do consumidor.**¹⁵ (Destacou-se)

No Brasil, a regressividade é patente e, ao mesmo tempo, condenável. A despeito disso, o Recorrido ao invés de contribuir para a sua mitigação faz justamente ao contrário, sempre tendo em vista o ímpeto arrecadatório por mera conveniência. Não à toa, as gradações das alíquotas previstas na legislação do

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. Recife: o Autor, 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. p. 105

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p. 414

Estado não foram realizadas pensando-se no produto, mas sim na intenção de garantir a maior arrecadação possível aos cofres.

Diante deste cenário, não bastando a violação ao princípio da capacidade contributiva subjetiva, o Recorrido, em flagrante violação ao texto constitucional, utilizou-se de técnica de tributação sem observar os parâmetros já definidos pela Constituição Federal.

Importante, nesse seguimento, demonstrar a redação da Carta Magna a que se está a referir:

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

I - 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: (...)

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

A expressão que sempre se discute se refere ao "poderá" constante no referido dispositivo. Para demonstrar a intenção do constituinte, o ICMS é comparado com o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), para o qual a Constituição previu que o tributo será seletivo em função da essencialidade, denotando, deste modo, um dever ao legislador.

Para o caso do ICMS, uma leitura apressada do dispositivo poderia levar ao equívoco interpretativo de que o legislador poderia editar uma norma indutora de comportamento sem observar a imprescindibilidade do bem ou serviço, ou seja, a sua essencialidade. Em outras palavras, estar-se-ia diante de uma equivocada faculdade dos legisladores estaduais para a definição das cargas fiscais dos produtos.

Contudo, equivoca-se o Recorrido, na medida em que o art. 145 da Constituição Federal, já mencionado ao longo dos presentes Memoriais, impõe que, na dificuldade de se atribuir o caráter pessoal na natureza de determinado tributo, como nos tributos indiretos, o legislador infraconstitucional deve, necessariamente, aplicar técnicas que direcionem a exação tributária de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores.

Esse objetivo, especificamente em relação ao ICMS e IPI, concretiza-se pela aplicação do Princípio da Seletividade. E, ainda que se admitisse existir uma faculdade de exercício, isso só se apresentaria como factível caso se estabelecesse uma alíquota geral para qualquer tipo de bem ou serviço

– tal como já foi outrora, quando ainda vigente o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações.

De todo modo, não é esta a situação retratada neste caso. Aqui, o Recorrido optou de fato por aplicar a seletividade tributária e isto é incontroverso. Tanto é verdade que realizou gradações de alíquotas distintas para cada tipo de produto.

É exatamente na gradação das cargas tributárias que se verifica a inobservância da seletividade tributária em função da essencialidade. Isso porque, uma vez adotada a seletividade, o critério a ser utilizado para (des)onerar uma ou outra atividade tem de ser, necessariamente, a essencialidade. No mesmo sentido, defende Hugo de Brito Machado:

A Constituição não asseverou que o imposto poderá ser seletivo, e que essa seletividade poderá ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Não. Se o tivesse feito, tratar-se-ia de ironia tola, porquanto todo imposto pode, em princípio, ser seletivo, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado.

Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. **Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.**¹⁶

(Destacou-se)

É esse, portanto, o critério que deve nortear o legislador na determinação das alíquotas dos bens ou serviços. Todavia, no presente caso, não é possível compreender quais elementos foram considerados para atribuir uma alíquota de 25% para a energia elétrica, além da própria conveniência do ente federado em majorar a arrecadação tributária. Tamanha inobservância do critério da essencialidade colide frontalmente com o texto constitucional. Nesse sentido, confira-se o escólio de Roque Antonio Carraza:

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 113.

(...) toda e qualquer manipulação do IPI e do ICMS que importe modificação ou variação do valor a pagar (quantum debeat) deve, sob pena de irreversível inconstitucionalidade, ser direcionada de modo a garantir-lhes o caráter de impostos seletivos, em função da essencialidade dos produtos industrializados (no caso do IPI) ou da essencialidade das mercadorias ou serviços (no caso do ICMS). **Qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário que importe descaracterização do IPI ou do ICMS como impostos seletivos viola esta diretriz constitucional obrigatória.**¹⁷

Dessa forma, considerando que as gradações das alíquotas não observaram a essencialidade dos produtos, em especial a energia elétrica para a qual se atribuiu uma alíquota majorada de 25%, deve a lei estadual ser declarada inconstitucional.

Ademais, para corroborar os fundamentos até aqui expostos, é imperioso destacar os motivos que fazem da energia elétrica um bem definitivamente essencial¹⁸. Não se desconhece, vale dizer, que o termo essencialidade é um conceito indeterminado. A despeito disso, pode-se dizer que "produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir"¹⁹. A energia elétrica é, sem dúvidas, um bem elementar ao ser humano, uma vez que:

(...) sem fontes de energia de custo aceitável e de credibilidade garantida, a economia de uma região não pode se desenvolver plenamente, tampouco o indivíduo e a comunidade podem ter acesso adequado a diversos serviços essenciais à melhoria da qualidade de vida, tais como educação, saneamento e saúde pessoal.²⁰

Não é por outra razão que a Lei n.º 7.783/1989, que dispõe das atividades consideradas essenciais, dentre outros assuntos, previu como serviço essencial a "produção e a distribuição de energia elétrica"²¹.

¹⁷ Idem. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 111

¹⁸ De acordo com Schoueri o termo "surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural". In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas indutoras e intervenção econômica. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 300

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p. 415

²⁰ REIS, Lineu Belico D. Geração de energia elétrica 3ª ed.. Editora Manole, 2017. p. 11

²¹ Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; **produção e distribuição de energia elétrica**, gás e combustíveis; (grifo nosso).

De há muito, portanto, essa mercadoria tem sido considerada essencial. Ela, sobretudo, é pressuposto para produção de outros bens e, até mesmo, para prestação de serviços. De acordo com a Kiyoshi Harada, a “sua ausência acarretaria a paralisação do processo produtivo e nem haveria circulação de riquezas. A energia elétrica é a força motriz que gera o desenvolvimento econômico-social”²².

A essencialidade da energia elétrica, é reforçada pelo que sustenta Paulo Caliendo, ao dizer que no século XXI e na era digital a energia elétrica se apresenta como essencial, já que serve de base para a produção de outros bens considerados, sem dúvidas, imprescindíveis²³.

A realidade da tributação indevidamente majorada é enfrentada não só pela Recorrente, contribuinte de direito sujeito à imposição e parte da Relação Jurídico Tributária, mas por todos os contribuintes de fato do ICMS – isto é, os consumidores finais. Os sujeitos destinatários da tutela constitucional, no atual modelo, suportam uma lei que não pode mais subsistir. É dizer, não existe espaço no sistema constitucional para uma legislação que “tribute a energia elétrica de modo mais elevado que outros itens, tendo em vista que seu consumo é imprescindível”²⁴.

Trata-se de conclusão que decorre não apenas da capacidade contributiva, mas também por respeito à dignidade da pessoa humana e à justiça fiscal, que são realizadas quando há distribuição equânime da carga impositiva, desobrigando aquele que tem menor aptidão para pagar tributos, já que a sua disponibilidade econômica é absorvida pela sua própria manutenção e/ou de seus familiares²⁵.

Não se perca de vista que a seletividade possui um conteúdo mínimo que, a partir do critério da essencialidade, não pode ser ignorado. Veja-se que a eficácia negativa da seletividade não admite que para uma mercadoria essencial se atribua

²² HARADA, Kiyoshi. Icms incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. Revista Tributária e de Finanças Públicas, [São Paulo], vol. 115, p. 205-222, mar./abr. 2014.

²³ “ICMS: seletividade na energia elétrica e em serviços de telecomunicações (RE 714139)”. Canal APET – Direito Tributário. YouTube. 1h32min06s. Disponível em https://www.youtube.com/watch?v=JEDvr8Jq_SI&t=4763s (acesso em ago/2021) 30min45s

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p. 415

²⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, p. 99-114, 2006. p. 103

alíquota majorada frente a outros bens enquadrados num patamar geral, útil e até mesmo isento²⁶.

A violação ao princípio da seletividade é ainda mais clara quando se observa as legislações de diversos estados, que impõem uma carga fiscal semelhante para bens supérfluos e para energia elétrica. Confira-se as porcentagens das alíquotas:

Inobservância da seletividade em função da essencialidade

ESTADO	ARMAS E MUNIÇÕES	FUMO E SEUS MANUFATURADOS	BEBIDAS ALCÓLICAS	ENERGIA ELÉTRICA
Acre	25%	25%	25%	25%
Ceará	25%	25%	25%	25%
São Paulo	25%	25%	25%	12% ou 25%
Paraná	25%	25%	25%	25% a 29%

Fonte: *²⁷

Identifica-se, pois, o claro intuito dos estados ao equiparar por conveniência as alíquotas do ICMS aplicáveis nas operações com mercadorias prescindíveis como, bebidas alcoólicas e, até mesmo, armas de fogo, com a alíquota incidente sobre a comercialização de energia elétrica.

Essa equiparação carece de respaldo jurídico, tendo em vista a natureza (e a essencialidade) dispare entre as mercadorias. Não apenas, mas a própria aplicação de alíquotas majoradas para a energia elétrica não produz resultados extrafiscais úteis, tendo em vista a inelasticidade da demanda nessas operações – como será adiante detalhado em ponto próprio.

²⁶ Como no caso dos medicamentos e vestuário.

²⁷ Legislações estaduais: Estado do Acre (Decreto 008/1998, art. 17); Ceará (Decreto 24.569/1997, Art. 55); São Paulo (Lei Estadual 6.379/1989, art. 34) e Paraná (Decreto 6.080/2012, art. 14). Consulta Realizada em 04/09/2021.

Na linha dos argumentos acima, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo afirmam que não há como admitir o estabelecimento de alíquotas diversas de forma arbitrária com finalidades meramente arrecadatórias:

Embora a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar a arrecadação do ICMS, concernente a mercadorias que sejam de primeira necessidade.²⁸

Daí porque se mostra flagrante a violação ao texto constitucional quando se percebe que a energia elétrica, na lei editada e utilizada pelo Recorrido, nem sequer é enquadrada ao patamar das mercadorias em geral, que são tributadas a uma alíquota de 18%.

Essa prática dos estados, apesar da evidente irregularidade, não é recente. Como bem destaca Hugo de Brito Machado Segundo:

(...) após 1988, os Estados-membros passaram a adotar alíquotas seletivas para o ICMS, mas sem respeitar o critério da essencialidade, estabelecendo os percentuais mais altos justamente para itens de maior essencialidade, como a energia elétrica, sujeita a alíquotas entre 25% e 30%, enquanto a generalidade das mercadorias não essenciais é onerada por alíquotas entre 17% e 18%.²⁹

Ao contrário do que preveem os estados, a energia elétrica figura como bem essencial, como os de alimentação e medicamentos, sendo que em tais casos o Recorrido entendeu por bem já aplicar a alíquota zero; ou, quando muito, que fosse, então, enquadrada no patamar das mercadorias consideradas úteis, as quais são tributadas pela alíquota de 7%. Eventual exigência a maior colide com o sistema

²⁸ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares. Impostos federais, estaduais e municipais. 8. ed. rev. e atual. –

Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário, 11ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2019. p. 101.

constitucional, sendo flagrante a violação aos princípios mais basilares do Estado Democrático de Direito. Com o devido respeito, mas a legislação do Estado Recorrido figura como abuso do poder público, sendo um ilustre caso para demonstrar a degradação da relação tributária entre o contribuinte e o ente arrecadatário. Nessas relações é a Fazenda Pública “quem mais viola a Constituição e as leis”³⁰ em total desrespeito aos direitos basilares dos contribuintes.

A fundamentação exposta encontra-se em consonância com o posicionamento desta Corte Suprema em situação análoga à apresentada nos presentes autos, em momento anterior ao reconhecimento da Repercussão Geral:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos (...) – Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 634457 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, publicado em 15/08/2014)

Veja-se que no presente caso se discute uma genuína inconstitucionalidade: a fixação de alíquota exorbitante para um bem nitidamente essencial. Acontece que a seletividade é uma medida obrigatória imposta pela própria capacidade tributária do contribuinte³¹, de modo que a alíquota de 25% para a energia elétrica é inconcebível, ainda mais quando bens supérfluos são tributados em menor escala.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. Recife: o Autor, 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. p. 113.

³¹ Veja-se a propósito, a manifestação da Procuradoria Geral da República no (AgR) 607.253, de Rel. Min. Rosa Weber: “(...) a alíquota do ICMS para prestação dos serviços ora mencionados não pode ser equiparada, por conta da essencialidade, às operações com refrigerantes, cigarro, charuto e similares,

A despeito da necessidade de aplicação da seletividade em função da essencialidade, como se espera ter sido demonstrado, o Recorrido distinguiu as alíquotas do ICMS, atribuindo outros critérios alheios à intenção do constituinte e, com isso, contrariando os princípios da justiça fiscal, solidariedade, capacidade contributiva e isonomia – este último mais explorado adiante.

Desse modo, o presente Recurso Extraordinário deve ser integralmente provido para que a legislação estadual editada pelo Recorrido seja declarada inconstitucional e, ato contínuo, seja reconhecido o direito da Recorrente de aplicar a alíquota zero nas suas operações de comercialização de energia elétrica, diante da essencialidade do bem ou, subsidiariamente, que seja autorizada a aplicação da alíquota de 7%, equiparando-se a energia elétrica às mercadorias consideradas úteis.

II.3. Da violação aos princípios da isonomia e da igualdade tributária

Conforme detalhado no ponto anterior, a Recorrente enfrenta a grave violação à capacidade contributiva e a inobservância da seletividade pelo critério da essencialidade, no presente caso. Não bastasse, é flagrante a violação ao princípio da isonomia, previsto constitucionalmente no rol de direitos fundamentais da Constituição da República de 1988³².

Decorrente deste e igualmente disposto³³ expressamente na Constituição, o princípio da igualdade tributária é uma garantia constitucional. Veja-se:

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

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

pois, **sendo o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicação aspectos da dignidade humana, a seletividade constitui medida obrigatória.**"

³² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. rev. atual. ampl. São Paulo:Malheiros, 2010, p. 78.

Não se nega que esse princípio é um verdadeiro pilar do ordenamento jurídico. A necessidade de observá-lo decorre de uma medida de justiça, em que não se pode distinguir situações iguais sem que haja uma justificação plausível para a aplicação de um tratamento diferenciado³⁴.

A isonomia possui uma acepção horizontal como é de senso comum, mas também uma vertical. Como ensina Ricardo Alexandre, a acepção horizontal trata apenas das pessoas que estão niveladas em um mesmo patamar, e que, portanto, devem ser tratadas da mesma forma. Já a acepção vertical refere-se a pessoas que se encontram em níveis diferentes, e devem ser tratadas de maneira diferente, na medida de sua desigualdade³⁵.

Trata-se de imposição, inclusive, para a aplicação da lei, como esclarece Roque Antônio Carrazza:

(...) quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas³⁶.

O Estado Social objetivado pela Constituição Federal pretende a compatibilização de garantias fundamentais como liberdade, propriedade e igualdade, com o compromisso de promoção dos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais. Para ambas as pretensões, contudo, faz-se necessária a existência de recursos por parte do Estado³⁷.

Neste paradigma a justiça fiscal tem papel fundamental no ordenamento jurídico e particularmente estruturante no direito tributário: (i) limitando o poder de tributar do Estado, (ii) protegendo direitos dos indivíduos que possuem que menor capacidade contributiva, e em outra perspectiva, (iii) permitindo a equidade na derivação de

³⁴ SCHOUEI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p.341.

³⁵ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª Ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2017 p. 141.

³⁶ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.p. 88.

³⁷ ABRAHAN, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Elsevier, 2010.

receitas da esfera particular/privada para o âmbito público³⁸, sem comprometer as garantias jurídicas sociais almejadas pela Constituição da República³⁹.

Aqui é preciso destacar que há um destinatário principal que deve, necessariamente, observar o referido princípio. Estamos a tratar do legislador, que deve ser compreendido na "sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade"⁴⁰.

No presente caso, portanto, o legislador estadual tem o poder-dever de observância ao princípio da igualdade, especialmente quando do estabelecimento das alíquotas para cada tipo de bem ou produto. Para tanto, deve adotar critérios de comparação constitucionalmente justificados, o que se antecipa: não ocorreu no caso ora examinado.

Essa conclusão não destoia do tópico anterior, no sentido de que, uma vez adotada a seletividade, o critério a ser aplicado é o da essencialidade, conforme comando constitucional próprio. Contudo, a violação no presente caso não se limita à inobservância da seletividade em função da essencialidade, visto que a legislação estadual fere também os princípios da isonomia e da igualdade tributária.

Isso porque o Estado, no uso de sua competência, fixou a alíquota para comercialização de energia elétrica em 25%, apesar de prever a alíquota de 22% para itens luxuosos e supérfluos, por exemplo.

Note-se que a eletricidade recebe uma alíquota majorada acima da estipulada para itens tidos como supérfluos, ainda que se trate de um item de primeira necessidade. Nessa linha, não é possível compreender qual o critério do legislador estadual para a gradação da carga fiscal a ser suportada por cada contribuinte, segundo seu ramo de atuação.

Em outras palavras, estão sendo tratados como iguais (alta carga tributária) contribuintes que não se encontram na mesma posição, tendo em vista que os produtos consumidos possuem graus diametralmente opostos de essencialidade.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros editores p. 58-59.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. (Idem Ibidem, p. 77-78.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 161.

Isso é, claro, sem considerarmos que dentre as altas cargas tributárias a energia elétrica foi a mais onerada pelo legislador estadual.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, o princípio da igualdade tributária é também violado:

(...) quando situações iguais (segundo um critério) são tratadas de modo diferente, do mesmo modo pode ser considerado ferido o Princípio da Igualdade quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado. Neste caso, dir-se-á que houve arbítrio e, portanto, igualmente ferido o Princípio da Igualdade⁴¹.

Veja-se que a Constituição determina a adoção de parâmetros em função da igualdade (e da desigualdade) dos contribuintes, para que sejam estabelecidos critérios justificáveis para a distinção dos indivíduos – inclusive, com a definição dos limites para esse tratamento jurídico diferenciado⁴².

Acontece que, no presente caso, inexistente qualquer critério pelo Recorrido que justifique o tratamento diferenciado adotado. Não é possível identificar as justificativas que embasam a fixação de uma alíquota majorada na comercialização de energia elétrica, superior inclusive à alíquota padrão no estado, motivo pelo qual resta caracterizada a violação dos princípios da isonomia e da igualdade tributária. Além disso, é preciso também demonstrar o equívoco do legislador ao distinguir a carga fiscal do ICMS somente a partir de um ou outro grupo de pessoas. No presente caso, o Recorrido estabeleceu a alíquota de 25% como regra geral para as operações com energia elétrica e uma alíquota de 12% para consumidores residenciais e cooperativas rurais que consumam até 150 kwh e 500 kwh, respectivamente. Conforme já antecipado, à luz da melhor interpretação do princípio da seletividade, a alíquota não poderia variar levando em consideração o destinatário da operação, mas sim a própria natureza do produto. Nesse sentido, explica Carraza:

(...) a seletividade refere-se à mercadoria ou ao serviço em si mesmos considerados e, não, à sua destinação ou fase de circulação (operação entre industrial e comerciante,

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015. p. 342-343.

⁴² ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito tributário na Constituição e no STF. 10. ed. Revista e Atualizada até a EC N° 48/2005. Rio de Janeiro: Impetus, 2005

entre atacadista e varejista, entre varejista e consumidor final, etc). Noutros termos, **as alíquotas do ICMS não poderão variar conforme a etapa da circulação ou a destinação da mercadoria** ou doserviço.⁴³ (Grifamos).

Conclui-se, portanto, que a pontual desoneração adotada pelo Recorrido não satisfaz os mandamentos constitucionais, por depender da destinação da energia elétrica e do perfil de consumo desses contribuintes de fato. Esse último “critério” adotado pelo Recorrido, inclusive, utiliza apenas presunções. Essa incongruência é explorada em detalhes no ponto de seguinte (II.4).

Não obstante, ainda que se entenda por eventual facultatividade ampla na aplicação da seletividade, não se pode admitir a adoção da atual carga tributária majorada para as operações com energia elétrica. Em conformidade com o princípio da isonomia previsto no art. 5º, bem como o princípio da igualdade tributária, previsto no art. 150, inciso II, ambos da Constituição Federal, requer-se a equiparação das operações com energia elétrica às demais operações indispensáveis (tributadas a 0% pelo Recorrido) ou, quando menos, às operações úteis (tributadas a 7%).

Por essas razões, considerando a evidente violação ao princípio da igualdade e ao princípio da isonomia tributária, é que o presente Recurso Extraordinário merece ser integralmente provido, sob pena de se manter uma legislação em descompasso com os princípios vigentes na Constituição Federal.

II.4. Dos efeitos da extrafiscalidade

Para além do exposto, mostra-se necessário destacar a distorção da utilização da extrafiscalidade do ICMS pelo Recorrido, a pretexto de justificar a tributação majorada sem observar a real finalidade do instituto. Como será detalhado, tais argumentos não prosperam.

A conduta de imprimir valor à lei tributária segundo um fim exclusivo pode ser considerada uma forma de atribuir características para os tributos⁴⁴. Nesse sentido,

⁴³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 379.

⁴⁴ “não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade ou, unicamente, a extrafiscalidade”. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 233

a extrafiscalidade pode ser compreendida como a adoção de “providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso”⁴⁵.

Neste sentido, a extrafiscalidade tem por função corrigir distorções sociais ou econômicas, de modo a alcançar objetivos que transpõem a arrecadação de receita para o Estado.

Para Hugo de Brito Machado Segundo, a função fiscal e a função extrafiscal não são excludentes, seus efeitos podem surgir concomitantemente.⁴⁶ No mesmo sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho⁴⁷. Com isso, vale dizer, não se busca afirmar a existência de um único efeito: fiscal ou extrafiscal.

Especificamente nos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, faz-se necessária a análise do escopo extrafiscal. Para esses tributos, é possível afirmar que a tributação não é capaz de aferir, por completo, o caráter pessoal do contribuinte. Para tanto, a Constituição prevê outro meio de se concretizar a capacidade contributiva, nos casos da tributação indireta, que é a partir da aplicação da seletividade.

Neste aspecto, Eduardo de Moraes Sabbag compreende que o “postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação”.⁴⁸ Em vista disso, nota-se o relevante papel da seletividade, seja em relação ao aspecto fiscal ou como norma indutora com o objetivo extrafiscal na consecução da capacidade contributiva para os tributos indiretos.

Em outras palavras, o efeito extrafiscal nos tributos indiretos, inclusive no caso do ICMS, diz respeito diretamente à aplicação da seletividade prevista no art. 155, §2º, III, da Constituição Federal.

De tal forma, é exigido que as diferentes alíquotas sejam moduladas, como já tratado, conforme o critério da essencialidade. Daí porque os produtos e serviços

⁴⁵ Ibidem. p. 233

⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 97.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 234

⁴⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 183.

enquadrados como imprescindíveis devem ser menos onerados ou até mesmo isentos da carga fiscal, enquanto aqueles considerados supérfluos ou nocivos devem ter alíquotas mais altas, a fim de atender demandas ligadas às questões econômicas, às políticas públicas e ao bem-estar social.

Além disso, a essencialidade é auferida de diferentes formas no tempo e espaço. É, contudo, evidente que a energia elétrica passou a ser vetor para a realização de direitos fundamentais diversos a partir do século XX, conforme detalhado anteriormente no ponto II.2.

A pandemia do COVID-19 evidenciou ainda mais esse fato. Para exemplificar, cita-se (i) os respiradores hospitalares, que são movidos a energia elétrica, garantindo o direito à vida e à saúde; (ii) a migração para o trabalho remoto, visto que todos dependem indispensavelmente da energia elétrica (acessível) nos diversos equipamentos tecnológicos usados; (iii) a própria comunicação entre os indivíduos, sendo imprescindível o uso da energia elétrica; (iv) o funcionamento das indústrias em geral, mas, especialmente, da farmacêutica para a fabricação de anestésicos (para a intubação) e de remédios voltados ao tratamento dos sintomas causados pela grave crise sanitária e, por fim, (v) para o desenvolvimento de vacinas, sendo inegável a utilidade da energia elétrica para a realização de testes e estudos para o desenvolvimento das vacinas contra a COVID-19.

Resta evidente, portanto, que a extrafiscalidade não se presta ao fim pretendido pelo Recorrido. Afinal, a extrafiscalidade aplicável ao ICMS nas operações com energia elétrica diz respeito à seletividade em função da essencialidade, critério esse não observado pelo Recorrido em sua legislação.

Aliás, retoma-se aqui a ideia iniciada anteriormente (II.3), para ressaltar que a seletividade do ICMS, e seu inerente aspecto extrafiscal, não são observados com a alternância de alíquotas conforme o consumo individual. Nesse sentido, a utilização de presunções a respeito do perfil de consumo de cada contribuinte vai na contramão do comando constitucional, que prevê a gradação das alíquotas pelo critério da essencialidade em relação ao bem ou serviço tributado.

Destaca-se, igualmente, a fragilidade da presunção adotada pelo Recorrido como fundamento extrafiscal. Afinal, o consumo de energia é reflexo dos demais aspectos da vida de um contribuinte, como

(i) número de residentes na unidade consumidora; (ii) tempo que se permanece em casa; (iii) eficiência dos equipamentos elétricos; (iv) rotinas individuais e necessidades particulares de cada residente; entre outros aspectos⁴⁹. Ou seja, no modelo atual o Estado pretende realizar a extrafiscalidade com base em meras presunções, o que acarreta na tributação majorada de muitas famílias com capacidade contributiva ínfima/inexistente, ao tempo que contribuintes abastados usufruem da alíquota reduzida.

Não há como defender uma alíquota majorada para um bem comprovadamente essencial num cenário de elevada carga fiscal que já suportam os contribuintes. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o contribuinte trabalhou, em 2021, até 29 de maio somente para pagar tributos (impostos, contribuições e taxas)⁵⁰. Além disso, 56,2% dos tributos arrecadados incidem sobre o consumo (caso do ICMS), conforme detalhado por João Eloi Olenike, presidente executivo do IBPT.⁵¹

Admitir a permanência da legislação estadual aqui combatida, é aumentar ainda mais os

percentuais acima indicados, e de forma totalmente indigna, já que o ônus econômico recairá sobre a energia elétrica, bem imprescindível à existência de todas as pessoas, em seu escopo mais amplo.

Esta situação é ainda mais agravada quando se leva em conta que a base de cálculo do ICMS é apurada "por dentro". A despeito das críticas sobre o assunto, o fato é que essa sistemática de cálculo, que tem por fundamento legal o art. 13, § 1º, I da Lei nº 87/199652, acaba por elevar o quantum a ser suportado pelo consumidor final, e mais uma vez sem observar a sua capacidade econômica.

Indo adiante, trata-se no presente caso de bem cujo consumo é virtualmente inelástico, ou seja, tamanha a sua essencialidade, a energia elétrica não deixará de ser consumida em decorrência do encarecimento causados pela alta carga tributária

⁴⁹ SCHMIDT, Cristiane A. J. LIMA, Marcos A. M. A Demanda por energia elétrica no Brasil. RBE. Rio de Janeiro. 58(1): 67-99. Jan/Mar 2004.

⁵⁰ IBTP. Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2021.

⁵¹ 149 dias no ano: brasileiro trabalha até este sábado apenas para pagar impostos de 2021. Disponível em: www.gazetadopovo.com.br/economia/brasileiro-trabalha-ate-29-de-maio-para-pagar-impostos-de-2021. Acessado em: 14.08.2021.

do ICMS. A exemplo do Estado de Minas Gerais, e apesar da atual crise econômica, a arrecadação de ICMS pelo consumo de energia elétrica cresceu 5% em 2021, movimentando mais de R\$ 2,6 bilhões aos cofres estaduais⁵². Isso ocorre a despeito da alíquota abusiva vigente no Estado mineiro, que pode chegar a 30% sobre o consumo residencial⁵³.

Em outras palavras, a fixação da alíquota majorada para as operações com energia elétrica possui como único resultado o aumento na arrecadação, ao arripio das garantias dos contribuintes, sendo mais onerados os menos favorecidos, e sem que exista qualquer efeito extrafiscal justificável nas medidas adotadas pelo Recorrido.

Com base nessas considerações, espera-se ter sido demonstrado que a seletividade em função da essencialidade deve ser aplicada também a partir da extrafiscalidade. Essa aplicação resultará, no presente caso, na redução da tributação dos bens e serviços indispensáveis, caso da energia elétrica, para que sejam submetidos ao tratamento legal adequado.

II.5. Das consequências da decisão e a inexistência de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo

Diante da existência do pacto federativo, não se pode negar que os estados possuem autonomia para a definição de seus tributos. No entanto, esta Corte Suprema, enquanto guardiã da Constituição, deve observar a aplicabilidade dos princípios constitucionais, impedindo que uma norma manifestamente incompatível com a Constituição Federal subsista no ordenamento jurídico.

Uma vez constatada a inconstitucionalidade da norma, que no presente caso se refere à alíquota majorada de 25% sobre a energia elétrica em ofensa ao princípio da seletividade, dentre outras violações detalhadas ao longo dessa manifestação, deve o Poder Judiciário atuar para sanar os vícios existentes.

⁵² VALVERDE, Michele. Arrecadação estadual tem crescimento de 25,4% nos 5 primeiros meses do ano. *Diário do Comércio*, 2021. Disponível em: <https://diariodocomercio.com.br/economia/arrecadacao-estadual-tem-crescimento-de-254-nos-5-primeiros-meses-do-ano/>. Acesso em: 10 de set de 2021

⁵³ Poço de Caldas. ICMS DME Poço de Caldas. 2021. Disponível em: <http://www.dme-pc.com.br/atendimento/orientacoes-ao-consumidor/icms>. Acesso em: 10 de set de 2021

Como no âmbito do Estado, ora Recorrido, existe a aplicação da alíquota zero para o ICMS, deve ser reconhecido o mesmo enquadramento para a operação de comercialização de energia elétrica, haja vista sua comprovada essencialidade, como se espera ter sido demonstrado nos tópicos anteriores.

Nesse aspecto, não há que se falar em atuação positiva do poder judiciário, mas tão somente no correto enquadramento das operações com energia elétrica na categoria de bens essenciais, dando o adequado contorno à operação realizada. Veja-se que:

(...)E quem dá esta resposta é o próprio sistema legal e, portanto, o legislador. O Judiciário tem uma atuação neutra: limita-se a constatar os "novos" traços jurídicos da relação em causa, a partir de elementos fornecidos pela malha legal afeta à questão (...) ⁵⁴.

Nesse mesmo sentido, aliás, é o posicionamento dos tribunais pátrios, uma vez que a aplicação do tratamento adequado à determinada operação não implica em ofensa à separação dos poderes e nem mesmo à atividade legislativa. Destaca-se:

PELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. PRETENSÃO DE REDUÇÃO DA ALÍQUOTA. ESSENCIALIDADE DO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. APELO DO ESTADO. No julgamento das arguições de inconstitucionalidade, processos n.º 27/051 e n.º 21/082, este Tribunal firmou, em caráter vinculante, (arts. 481, parágrafo único, do CPC/1973 e art. 103, caput do Regimento Interno), entendimento acerca da inconstitucionalidade dos arts. 14, VI, item 2 e VIII, item 7 do Decreto Estadual nº 27.427/2000, e 14, VI, b, da Lei Estadual/RJ nº 2.657/96, que se referem à cobrança de 25% de alíquota de ICMS. Assim, não há se falar que o Judiciário não poderia fixar a alíquota por suposta ofensa ao princípio da separação dos Poderes, vez que não se trata de substituir o legislador, mas, sim, em definir a alíquota aplicável, tarefa inerente à atividade jurisdicional. A jurisprudência deste Tribunal consolidou o entendimento de que a cobrança do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica deve ser feita com base na alíquota genérica de

⁵⁴ FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. O controle judicial da seletividade da tributação pelo ICMS e a suposta atuação do judiciário como "legislador positivo". In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, p. 207-208.

18%. (...) (TJRJ, Apl. 01378382120168190001, Rel. Des. Cherubin Helcias Schwartz Júnior, 12ª Câmara Cível, julgado 07/05/2020, publicado 12/05/2020). (grifos nossos)

Que reste claro que essa Corte não estaria de forma alguma invadindo a competência legislativa, tampouco atuaria como legislador positivo. Afinal, o presente Recurso Extraordinário diz respeito somente ao reconhecimento da inconstitucionalidade da situação jurídica tributária enfrentada pela Recorrente, em discussão que está plenamente sujeita ao crivo desse Colendo Supremo Tribunal Federal, no exercício de sua atribuição de guardião da Constituição Federal.

Dessa forma, não há qualquer óbice legal que impeça esta Corte Suprema de, desde logo, reenquadrar o tratamento tributário concedido à operação, tendo em vista que a categoria de bens essenciais já foi estipulada pelo próprio Recorrido. É dizer, requer-se tão somente a aplicação da mesma alíquota já prevista para as operações com alimentação, medicamentos e vestuário, considerando a inegável essencialidade compartilhada entre esses produtos e as operações praticadas pelo Recorrente. Subsidiariamente, pleiteia-se a aplicação da alíquota de 7%, prevista para as mercadorias úteis.

Adicionalmente, é preciso destacar outros efeitos práticos da decisão relacionados à carga fiscal do ICMS a incidir na operação examinada. O primeiro deles se refere à eventual alegação de que, se fixada a mesma alíquota dos medicamentos, vestuário e alimentos⁵⁵ para a energia elétrica, não se teria garantia do repasse aos consumidores finais.

Cumprе lembrar, contudo, que a formação de preços no setor em que está inserido o Recorrente é marcada pela forte regulação dos órgãos competentes, de modo que sequer existiria margem para a modificação do seu lucro. A título exemplificativo, destaca-se a previsão do art. 9º da Lei 8.987/199556, considerando que o Recorrente atua em regime de concessão⁵⁷.

⁵⁵ Na legislação do Estado, para esses bens a alíquota é zero.

⁵⁶ "Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato. (...) § 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, acriação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso."

⁵⁷ Nesse sentido, os esclarecimentos de n.º 17 e 20.

Caso provido o Recurso Extraordinário, a regulamentação assegura apenas um desfecho: a desoneração das cadeias produtivas, com o estímulo à produção e ao desenvolvimento nacional, inclusive com o potencial aumento da arrecadação na medida do crescimento econômico proporcionado.

Desse modo, não há como prevalecer eventuais suposições do Recorrido, pois a questão central desse Recurso Extraordinário diz respeito ao reconhecimento da inconstitucionalidade da lei utilizada pelo Estado Recorrido. Lei essa que, ao majorar a tributação das operações com energia elétrica, não observa a seletividade em função da essencialidade, exaustivamente tratada nos tópicos anteriores.

Por fim, é preciso afastar qualquer tipo de argumentação relacionado aos impactos que o provimento do presente recurso poderia ensejar nos cofres públicos, isto é, a eventual perda de arrecadação. Cumpre reiterar, como mencionado acima, que o estímulo à economia proporcionado pela decisão favorável pode, sozinho, compensar a perda na arrecadação setorial.

De todo o modo, não se pode esquecer o ponto central desse Recurso Extraordinário: não há como se manter uma legislação incompatível com o sistema constitucional apenas por questões arrecadatórias. Afinal, o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei utilizada pelo Recorrido não deve considerar o impacto aos cofres públicos, mas sim a própria capacidade contributiva dos sujeitos (pessoas físicas e jurídicas) que há muito vem sendo violada.

O provimento desta demanda é também uma medida de amparo à toda coletividade. Conforme leciona Cristiano Carvalho, “uma vez avaliadas as possíveis consequências de cada opção possível na tomada de decisão em um caso difícil, deverá então o julgador optar por aquela que resulte na melhor escolha possível – levando em conta não apenas as partes envolvidas no litígio, mas também toda a sociedade”⁵⁸.

Veja-se que além de sanar os vícios sofridos pelo ora Recorrente e pela coletividade, há também de se cogitar o novo padrão de comportamento que será introduzido aos contribuintes e ao ente público estadual. Nesse sentido, leciona Cristiano Carvalho “(...) as decisões judiciais introduzem um padrão normativo de

⁵⁸ Cristiano Carvalho, Teoria da Decisão Tributária, 2018. ed. Almedina Brasil. São Paulo.

conduta que deve ser observado (do ponto de vista jurídico e não apenas moral) por todos os cidadãos e autoridades, por exigência do princípio de justiça formal".⁵⁹

Com base nesses fundamentos, mostra-se descabido também eventual pedido de modulação de efeitos por parte do Recorrido. Afinal, não existe no presente caso "razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social" que justifiquem a postergação dos efeitos de decisão favorável. Em realidade, eventual provimento desse Recurso Extraordinário resguardará a adequada interpretação constitucional e garante um fim à abusiva tributação das operações com energia elétrica.

Nesse aspecto, o reconhecimento da inconstitucionalidade no presente caso privilegia a concretização dos princípios mais basilares do ordenamento jurídico. É dizer, a aplicação da seletividade em função da essencialidade almeja não só a mitigação da regressividade do consumo, mas sobretudo privilegia o princípio da capacidade contributiva e a realização da justiça fiscal, conforme detalhado.

Dessa forma, manter a legislação estadual tal como foi editada é manter uma legislação incompatível com a Constituição Federal e com os próprios valores do direito tributário, o que revela a necessidade de provimento do presente Recurso Extraordinário.

III. DOS PEDIDOS

Pelo exposto e pelo mais que certamente será suprido por Vossas Excelências, a Recorrente pugna, respeitosamente, pelo integral provimento do presente Recurso Extraordinário, a fim de que seja reconhecida a inconstitucionalidade da alíquota de 25% prevista na legislação interna do Estado Recorrido para as operações de comercialização de energia elétrica, bem como o seu reenquadramento como bem essencial e a consequente sujeição à alíquota zero, igualmente prevista para operações com medicamentos, vestuário e alimentação. Subsidiariamente, na hipótese de não ser este o entendimento desta Corte, requer-se a aplicação da

⁵⁹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011. p. 24.

alíquota de 7%, aplicada para as mercadorias consideradas úteis.

Termos em que, pede deferimento.

Local, data.

"Advogado(a) OAB/XX XXXX".

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

ACRE. **Decreto n.º 8**, de 26 de janeiro de 1998. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - RICMS - a que se refere à lei complementar 55 de 9 de julho de 1997. Disponível em: <https://www.cenofisco.com.br/Composicao/Regulamentos/Regulamento-de-ICMS/Norte/Acre>. Acesso em: 11 de setembro de 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: palácio do Planalto, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 de setembro.

BRASIL. **Lei n.º 7.783**, de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, DF: palácio do Planalto, 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM. Acesso em: 11 de setembro de 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.987**, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987compilada.htm. Acesso em 14 de setembro de 2021.

CEARÁ. **Decreto n.º 24.569**, de 31 de julho de 1997. Consolida e regulamenta a legislação 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. Art. 55. Disponível em: <https://www.cenofisco.com.br/Composicao/Regulamentos/Regulamento-de-ICMS/Nordeste/Ceara>. Acesso em: 11 de setembro de 2021.

PARAÍBA. **Lei n.º 6.379**, de 2 de dezembro de 1989, 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. ART. 34. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/attachments/article/9062/LEI%20%20N%C2%BA%20%20>

6.379- 96%20%20LEI%20DO%20ICMS%20COM%20HIST%C3%93RICO%20-
ATUALIZADA%20-
%2016.01.2020.pdf. Acesso em: 11 de setembro de 2021.

PARANÁ. **Decreto n.º 6.080**, de 28 de setembro de 2012. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Art. 14. Disponível em:

<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/106201206080.pdf>. Acesso em: 11 de setembro de 2021.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAN, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Elsevier, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª Ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 10. ed. Revista e Atualizada até a EC N°48/2005. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros. 11ª edição, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros. 13ª edição, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. **O controle judicial da seletividade da tributação pelo ICMS e a suposta atuação do judiciário como "legislador positivo"**. In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Justiça fiscal e mínimo existencial**. Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, p. 99-114, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Icms incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, [São Paulo], vol. 115.

IBTP. **Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2021**. 149 dias no ano: brasileiro trabalha até este sábado apenas para pagar impostos de 2021. Disponível

em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/brasileiro-trabalha-ate-29-de-maio-para-pagar-impostos-de-2021/>. Acessado em: 14.08.2021.

ICMS: seletividade na energia elétrica e em serviços de telecomunicações (RE 714139). Canal APET – Direito Tributário. YouTube. 1h32min06s. Disponível em https://www.youtube.com/watch?v=JEDvr8Jq_SI&t=4763s (acesso em ago/2021)

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros editores.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Recife: o Autor, 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**, 11ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2019.

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

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

Poço de Caldas. **ICMS DME Poço de Caldas 2021**, Disponível em <http://www.dme-pc.com.br/atendimento/orientacoes-ao-consumidor/icms> Acesso em: 10 de set de 2021.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

REIS, Lineu Belico D. **Geração de energia elétrica**. 3ª ed. Disponível em: Minha Biblioteca, (3ª edição). Editora Manole, 2017.

SCHMIDT, Cristiane Alkmin Junqueira. LIMA, Marcos A. M. **A Demanda por energia elétrica no Brasil**. RBE. Rio de Janeiro. 58(1): 67-99. Jan/Mar 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª ed. Saraiva Educação SA, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas indutoras e intervenção econômica**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

VALVERDE, Michele. **Arrecadação estadual tem crescimento de 25,4% nos 5 primeiros meses do ano**. Diário do Comércio, 2021. Disponível

em:<<https://diariodocomercio.com.br/economia/arrecadacao-estadual-/>>. Acesso em: 10 de set de 2021.

REFERÊNCIAS À JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 634457 AgR, Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 05/08/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 602347 MG - MINAS GERAIS, Relator: Min. EDSONFACHIN, Data de Julgamento: 04/11/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-067 12-04-2016

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. APL: 01378382120168190001, Relator: Des(a). CHERUBIN HELCIAS SCHWARTZ JÚNIOR, Data de Julgamento: 07/05/2020, DÉCIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 514
CONTRIBUINTE

Ana Carolina Souza da Silva
Davi Lucena De Assunção Silva
Giulia Kohl Abdalla
Mariana Toledo Eulalio Dos Santos
Nicole Martendal Trotta
Renato Bulbarelli Valentini
Valentina Tamara Jalbut
Victor Klass

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA.

RECORRIDO: ESTADO

SOUTO BORGES LTDA., devidamente qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por meio de seus procuradores infra- assinados, apresentar **MEMORIAIS DE JULGAMENTO**, sintetizando as razões de fato e de direito pelas quais este Recurso Extraordinário deve ser conhecido e integralmente provido.

I – SÍNTESE DO OBJETO DESTES RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS

I.1. A RECORRENTE é pessoa jurídica de direito privado que exerce a atividade de comercialização de energia elétrica dentro do ESTADO.

I.2. No exercício de suas atividades, a RECORRENTE se sujeita ao recolhimento de uma vasta gama de tributos, dentre os quais o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ("ICMS").

I.3. O ESTADO, ao instituir o ICMS, adotou a sistemática de estabelecer alíquotas diversas a depender da mercadoria comercializada. Com efeito, segundo a legislação do ESTADO, este adota (i) alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral, (ii) 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis e (iii) alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário.

I.4. Ocorre que, a despeito da essencialidade da energia elétrica, a legislação vigente estabeleceu a alíquota de ICMS de 12% sobre as operações de comercialização de energia elétrica, sendo majorada para 25% nas hipóteses em que a comercialização não é feita a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh ou para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh.

I.5. Diante disso, a RECORRENTE ingressou com esta medida judicial, para demonstrar a inconstitucionalidade da exigência. Contudo, não obteve êxito nas

instâncias inferiores, razão pela qual, após sucessivos recursos, a questão chegou a este E. STF, a fim de que este

E. Tribunal se manifeste a respeito da violação, pela legislação do ESTADO, ao art. 155, §2º, III, e ao art. 150, II, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988("CRFB/1988").

I.6. Por essa razão, passa-se a demonstrar a **violação ao art. 155, §2º, III, a ausência de autorização legal para a instituição do ICMS progressivo, além da afronta ao art. 150, II, da CRFB/1988**, segundo os quais as operações com energia elétrica deveriam estar submetidas à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais ou, ao menos, à alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis.

II – DO DIREITO

1. Dos princípios e regras que regem o tema e da resolução da antinomia entre a capacidade contributiva e a seletividade

1.1.A CRFB/1988 estabelece: (i) os princípios especificamente aplicáveis à tributação;

(ii) as limitações ao exercício da competência tributária conferida aos entes políticos; e

(iii) as regras-base de incidência da espécie tributária mais onerosa ao contribuinte: os impostos. Ou seja, qualquer legislação estadual que diga respeito à instituição de tributo deve estar de acordo com os parâmetros estabelecidos naquele diploma normativo, sob pena de invalidade.

1.2. Nessa sistemática, o art. 145, § 1º, da CRFB/1988 estabelece o princípio da capacidade contributiva, **que poderá** ("sempre que possível") nortear os impostos. Desse modo, apenas e exclusivamente caso haja essa possibilidade, os impostos respeitarão dois critérios cumulativos: (i) terão caráter pessoal; e (ii) deverão se

sujeitar à capacidade contributiva da pessoa do contribuinte.¹

1.3. Tal princípio, destaque-se, é genérico e, portanto, aplicável a todos os impostos, inclusive o ICMS. Tanto é assim que o referido dispositivo constitucional se encontra na “Seção I – DOS PRINCÍPIOS GERAIS” do “Capítulo I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL” do “Título VI – DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO”.

1.4. Além dos princípios gerais, foram estabelecidas regras específicas para cada imposto, as quais pretendem, por si só, a decisão e abrangência, a passo que deve o intérprete da CRFB/1988 adotar imediatamente a conduta descrita na norma-regra, que possui superabilidade rígida².

1.5. Com efeito, são exemplos desses princípios específicos: para o IR, a generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, III combinado com o § 2º, I); para o IPI e o ICMS, a não-cumulatividade (art. 153, IV c/c § 3º, II, e art. 155, II c/c § 2º, I); para o ITR e IPTU, a progressividade (art. 153, VI c/c § 4º, I e art. 156, I c/c § 1º, I) etc.

1.6. Na mesma lógica, o constituinte atraiu para o ICMS, assim como o fez para o IPI – ainda que se entenda que naquele caso o fez de forma facultativa – a norma-regra “seletividade em função da essencialidade” (art. 155, II c/c § 2º, III).³ Ressalte-se: o dispositivo que retrata o referido princípio está (i) em seção

¹ “Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite à tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais [...]”. (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31).

² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 102.

³ “Ao perscrutar a norma constitucional que institui a seletividade em função da essencialidade no ICMS, percebemos que se trata de uma regra: em primeiro lugar, por ser norma descritiva e não finalística, pois estabelece uma obrigação (ou uma permissão, dependendo da posição que se adote acerca da expressão poderá do art. 155 da Constituição, como será abordado logo em seguida) ao contrário dos princípios que estabelecem um estado ideal de coisas; em segundo lugar, pelo fato de que a justificação necessária à sua aplicação está jungida à finalidade que lhe dá suporte, quer dizer, há correspondência entre o conteúdo semântico da norma e os princípios superiores que lhe dão guarida, em especial o princípio da igualdade, como se verá adiante; em terceiro lugar, por ser norma preliminarmente decisiva e abrangente e não requerer complementariedade, isto é, a norma em comento é terminativa e possui o condão de gerar uma solução específica para a questão, qual seja a de adotar o critério da essencialidade para caracterização da seletividade do tributo”. (ALHO NETO, João de Souza. *Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica*. In: *Revista de Direito Tributário Atual*. nº 39, ano 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3zHOCP2> Acesso em: 02/09/2021)

específica para os impostos estaduais e (ii) inserido no artigo e parágrafo específicos do ICMS.

1.7. Nesse passo, é evidente que a CRFB/1988 deve ser analisada de forma sistemática: não se pode aplicar única e exclusivamente um princípio geral para determinado assunto e descartar sua regra específica, permitindo que o legislador ordinário adote discricionariamente as alíquotas de ICMS aplicáveis a determinadas mercadorias, sob o falso pretexto de observância do princípio da capacidade contributiva.

1.8. Diante disso, o ESTADO, ao adotar a seletividade para integrar a natureza do ICMS, deve (i) considerar a essencialidade da mercadoria habitualmente circulada (no caso, a energia elétrica); e (ii) observar o princípio geral da capacidade contributiva, princípio este orientador de todos os impostos. Contudo, o legislador do ESTADO, ao adotar alíquota majorada incidente sobre a energia elétrica, criou um conflito, antes inexistente, entre uma norma-princípio e uma norma-regra de mesma posição hierárquica, entre a capacidade contributiva e a seletividade.

1.9. Nesse caso, portanto, considerando que (i) a norma-regra possui maior decidibilidade e superabilidade mais rígida; e (ii) a norma-princípio contém caráter complementar à norma-regra e uma superabilidade mais flexível, deverá prevalecer a norma-regra⁴, que, no caso em análise, é a seletividade em função da essencialidade.

2. Da ofensa ao art. 155, §2º, III, da CRFB/1988: Da seletividade em função da essencialidade

2.0.1. Entre as disposições específicas a respeito do ICMS, a CRFB/1988, no seu art. 155, § 2º, III, estabeleceu que este tributo “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.” Noutros termos: prescreveu como critério do imposto a seletividade em função da essencialidade.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 131.

2.0.2. A seletividade em função da essencialidade pode ser descrita como um processo e como um valor. É um processo por representar a eleição de alíquotas de forma consciente segundo uma racionalidade imposta pelo critério da essencialidade. É tida como um valor representado pelo conteúdo axiológico do termo "essencialidade", que possui razão inversa às alíquotas, ou seja, reduzida a essencialidade do bem, deverão ser elevadas as alíquotas aplicáveis às operações que o tenham como objeto. Está aí o valor – essencialidade – que a CRFB/1988 indica, oferecendo o processo – seletividade – para obtê-lo.⁵

2.0.3. A partir dessas considerações, a seletividade será analisada sob os seguintes aspectos: (i) da obrigatoriedade de sua observância em relação ao ICMS; (ii) da essencialidade como critério norteador da seletividade; (iii) da necessária aplicação da essencialidade em se tratando de tributo marcado pela fiscalidade; e (iv) da inequívoca essencialidade da energia elétrica.

2.1. Da interpretação do vocábulo "poderá" como um dever a ser obrigatoriamente observado pelo legislador estadual

2.1.1. No contexto da necessária interpretação sistemática da CRFB/1988, tem-se que a capacidade contributiva não configura mero princípio informador da interpretação das normas constitucionais tributárias. Tal princípio incide de forma impositiva, uma vez que não se pode ignorar a natureza obrigatória do vínculo decorrente de normas constitucionais, a exemplo do art. 145, § 1º da CRFB/1988.

2.1.2. Nesse sentido, é inconcebível ignorar a vinculação interpretativa exercida pelo princípio da capacidade contributiva sobre outras normas constitucionais tributárias. Exemplo disso reside na imposição constitucional de tornar seletivo (i) o IPI em função da essencialidade dos produtos industrializados; e (ii) o ICMS em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços (arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º III da CRFB/1988, respectivamente).

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 642-643.

2.1.3. Por isso, as normas constitucionais não facultam a seletividade ao legislador. Em verdade, elas impõem um dever de conferir tal regime ao IPI e ao ICMS, segundo leciona Roque Antônio Carrazza⁶. Portanto, o ICMS deve ser considerado um tributo cuja seletividade se faz obrigatória por força constitucional, principalmente, em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados.

2.1.4. Afinal, o princípio da seletividade tem o propósito de favorecer os consumidores finais, os quais suportam, efetivamente, a carga econômica do IPI e do ICMS.⁷ Por isso, é necessário que sobre os produtos, serviços e mercadorias essenciais incida tratamento fiscal mais brando, quando não a total exoneração tributária, uma vez que, em relação a eles, o adquirente não tem liberdade de escolha, exatamente pelo fato de serem absolutamente essenciais⁸.

2.1.5. Portanto, não há razão para submeter a energia elétrica, como regra, à alíquota de ICMS maior do que aquela incidente sobre as operações em geral – seja qual for seu consumidor ou mesmo o nível de consumo. Essa conclusão não pode ser afastada, considerando a seletividade como uma imposição constitucional relativa ao ICMS, como decidido pelo Min. Dias Toffoli, no RE 714.139⁹, em conformidade com a posição anteriormente adotada por este E. STF¹⁰.

⁶ O autor afirma que: “[...] este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um *peremptório* ‘deverá’. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória”. (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 507).

⁷ Nesse sentido, Regina Helena Costa afirma que: “Na seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, mais nítida ainda é a ideia de capacidade contributiva. Isto porque a Constituição sinaliza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota – e, conseqüentemente, o imposto – e vice-versa. Tal norma volta-se, portanto, para a concepção da prescrição do ‘mínimo vital’ [...]”. (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 106).

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 109.

⁹ STF – Tribunal Pleno, RE 714.139 (Tema de Repercussão Geral nº 745), Rel. Min. Marco Aurélio. O julgamento ainda não foi finalizado, mas votaram favoravelmente ao contribuinte os Min. Marco Aurélio, Cármen Lúcia e Dias Toffoli, para “reconhecer o direito da impetrante ao recolhimento do ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerada a alíquota geral de 17%”. O Min. Alexandre de Moraes divergiu e o Min. Gilmar Mendes pediu vista e os outros membros da Corte ainda não se manifestaram a respeito.

¹⁰ “Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”. (STF – 2ª Turma, RE 634.457 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 15/08/2014)

2.1.6. Ainda que se considere que o texto constitucional, de fato, autoriza o legislador estadual a adotar o princípio da seletividade, diferentemente do que ocorre com o legislador federal que obrigatoriamente deverá observá-lo ao instituir o IPI, inegavelmente, se essa opção for feita, o critério a ser utilizado para realizar esse princípio deverá ser o da essencialidade, sobre o que se passa a discorrer.

2.2. Da obrigatória utilização da essencialidade como critério orientador da seletividade

2.2.1. A CRFB/1988, em seu art. 155, §2º, dispõe que o ICMS (i) será não cumulativo e

(ii) poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (inciso III do referido §2º).

2.2.2. Embora o texto constitucional faça referência à seletividade por meio do verbo “poderá”, a utilização da essencialidade como critério é vinculante. Ou seja, caso o legislador estadual opte pela previsão de alíquotas diferenciadas, valendo-se da seletividade, a utilização da essencialidade como critério é obrigatória. Nesse sentido, em voto proferido no RE 714.139, o Min. Marco Aurélio afirmou:

Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.¹¹

2.2.3. A partir disso, compete fixar o conteúdo semântico do termo “essencialidade”. O caráter de utilidade a ele conferido é construção da experiência cultural de cada povo, tomando-se como referência um intervalo de tempo considerado¹². Contudo, inequivocamente experimentamos hoje uma

¹¹ STF – Tribunal Pleno, RE 714.139 (Tema de Repercussão Geral nº 745), Rel. Min. Marco Aurélio.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 643.

realidade de completa dependência de energia elétrica para o funcionamento de equipamentos essenciais para a indústria, comércio e para a prestação de serviços.¹³

2.2.4. Sob essa ótica, analisando o caso em tela, a despeito da controvérsia sobre a obrigatoriedade de o ICMS ser seletivo ou não, podemos afirmar que o ESTADO adotou a seletividade, na medida em que diferenciou a alíquota de ICMS adotada em relação a diversos produtos, notadamente essenciais, tais como alimentos e vestuário.

2.2.5. No entanto, no tocante à energia elétrica, a adoção da seletividade não respeitou o critério da essencialidade, contrariando o que determina a CRFB/1988. O que se observa é, em verdade, a majoração da alíquota de ICMS em função do aumento no consumo, revelando uma progressividade não autorizada pelo texto constitucional.

2.2.6. Além disso, ainda que se alegue que houve a determinação legal de uma faixa de consumo submetida à uma alíquota menor, com o objetivo de favorecer um eventual consumo "essencial", tal argumento é improcedente.

2.2.7. Para chegar a essa conclusão, basta que se imagine o valor da conta de luz de um hospital, cuja essencialidade da energia não se discute e cujo consumo será, certamente, muito alto. Porém, por não se enquadrar na faixa privilegiada pelo legislador, será sobreonerado com a exorbitante alíquota de 25%, incidente sobre um consumo notadamente elevado.

2.2.8. É válido, inclusive, ressaltar que, conforme o entendimento já proferido em sede de Repercussão Geral por esse E. STF em relação ao IPI, perfeitamente aplicável ao ICMS, quando da determinação da alíquota, deverá haver harmonia entre a seletividade e a essencialidade, o que apenas ocorre quando se verifica que a

¹³ Sobre a essencialidade, merecem destaque os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri: "O texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial. Na doutrina, encontra-se o entendimento de que "o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade", fazendo-se, então, relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que 'no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais abastadas'. Neste sentido, não destoam dos cânones da justiça distributiva". (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 777-778).

alíquota fixada para determinada mercadoria está “em patamar aceitável consideradas outras alíquotas ligadas a produtos diversos em relação às quais não se tem a mesma essencialidade”.¹⁴

2.2.9. Ora, não é possível alegar que a alíquota de 25%, estabelecida para a energia elétrica, esteja em patamar aceitável considerando que o mesmo tributo do mesmo Estado tributante incide sob a alíquota de 22% para itens luxuosos, que, por óbvio, não possuam a mesma essencialidade da energia elétrica¹⁵.

2.2.10. Tampouco é possível se verificar que a alíquota majorada para a energia elétrica encontra-se em patamar aceitável considerando que as mercadorias em geral, as quais possuem menos utilidade do que a energia elétrica, são tributadas à alíquota básica de 18%, ou seja, 7% a menos do que a alíquota fixada para a energia elétrica.

2.2.11. Nessa mesma linha, é ilegítimo afirmar que a inacreditável alíquota de 25% para energia elétrica esteja em patamar aceitável, considerando que as mercadorias tidas como especialmente úteis pelo ESTADO – como eletrodomésticos e computadores, cuja utilidade e funcionalidade dependem totalmente do consumo de energia elétrica – estão submetidas à alíquota minorada de 7%.

2.2.12. Ou seja, a alíquota majorada de 25% fixada exclusivamente para a energia elétrica

(i) não promove a harmonia entre a seletividade e a essencialidade; e, (ii) por conseguinte, não está em patamar aceitável, considerando o valor e critério da essencialidade para realização da seletividade.¹⁶

¹⁴ STF – Tribunal Pleno, RE 592.145, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 01/02/2018.

¹⁵ “[...] Portanto, assistiria razão ao parecer da Procuradoria Geral da República, o qual dispõe que, em razão da essencialidade, as alíquotas do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicações não podem ser equivalentes às alíquotas das operações com refrigerantes, cigarro, charuto e similares, já que os primeiros constituem aspectos da dignidade da pessoa humana, o que torna a seletividade obrigatória”. (STF – 2ª Turma. AgRg no RE 634.457, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 14/08/2014)

¹⁶ Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo afirma que: “A seletividade deveria excluir a incidência do ICMS relativamente aos gêneros de primeira necessidade (mercadorias componentes da cesta básica compreendendo alimentos, produtos de higiene, material escolar), o que nem sempre é observado, como no caso de fornecimento de energia elétrica e da prestação de serviços de comunicação onerados com a alíquota de 25%”. (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 362)

2.2.13. Apenas estaríamos diante de um patamar aceitável, e, portanto, em consonância com o entendimento deste E. STF, se a energia elétrica fosse tributada sob a alíquota zero, porque esta é meio, não só para a produção ou funcionamento das mercadorias tributadas sob as alíquotas 7%, 18% e 22%, mas também para a produção de alimentos, medicamentos e vestuário. Contudo, mesmo que não se aplique a alíquota zero, a alíquota máxima admitida seria de 7%, prescrita para mercadorias especialmente úteis.

2.2.14. O que parece se verificar, na realidade, é que o ESTADO se aproveita (i) do caráter fiscal do ICMS e (ii) da essencialidade da energia elétrica (uma vez que o seu consumo é inevitável por qualquer indivíduo civilizado), com mero intuito arrecadatário, tributando essa mercadoria indispensável na vida humana atual de maneira mais agressiva, e não mais branda como deveria ser, se a seletividade do ICMS tivesse sido adotada da forma correta.

2.3. Da necessária aplicação da essencialidade independentemente da característica fiscal ou extrafiscal do ICMS

2.3.1. Para esclarecer ainda mais a necessidade da aplicação da seletividade e, conseqüentemente, da essencialidade na fixação da alíquota de ICMS, é comum classificar a própria norma propositora da alíquota, segundo sua finalidade, em normas fiscais e extrafiscais.

2.3.2. Traçar a diferença entre a norma fiscal e extrafiscal é, para isso, indispensável, uma vez que as próprias limitações constitucionais ao poder de tributar se aplicam de modo diferente a depender do fato de a norma possuir, como característica predominante, a fiscalidade ou a extrafiscalidade.

2.3.3. Exemplo disso reside nas concessões de incentivos fiscais, que, se avaliadas apenas do ponto de vista fiscal, terão de ser consideradas inconstitucionais por ofensa ao princípio da igualdade. Por outro lado, caso a medida seja avaliada em vista de uma finalidade extrafiscal, como a redução de desigualdades regionais,

revela-se sua patente constitucionalidade.¹⁷

2.3.4. Nesse sentido, relembra-se que as normas extrafiscais devem ser identificadas a partir da interpretação das finalidades não vinculadas à arrecadação via distribuição igualitária da carga tributária.¹⁸ Do mesmo modo, tem-se que as normas consideradas fiscais definem-se pela finalidade de distribuir, igualmente, os encargos dos tributos entre os contribuintes, não sendo possível observar qualquer finalidade subjacente.¹⁹

2.3.5. Partindo dessa distinção, é comum que se sustente a finalidade estritamente fiscal do ICMS, para justificar o estabelecimento discricionário de alíquotas por parte dos Estados.

2.3.6. Ocorre que, para além dos problemas teóricos na classificação dos tributos em fiscais e extrafiscais, a seletividade foi o critério eleito pela CRFB/1988 para a realização da própria fiscalidade tributária no ICMS. Noutros termos: a arrecadação, ainda que seja a finalidade principal do ICMS, só pode ser efetuada dentro de um critério de seletividade.

2.3.7. Mais ainda, conforme já exposto, o critério geral para a discriminação dos contribuintes, também prescrito pela CRFB/1988, é a essencialidade do produto.²⁰ Por isso, a aplicação da seletividade em função da essencialidade torna-se consequência inafastável, sob pena de violar à CRFB/1988.

2.3.8. Portanto, pode-se concluir que, ao atribuir a alíquota de 25% sobre energia elétrica, a legislação do ESTADO extrapola severamente o critério da seletividade em função essencialidade, demonstrando-se, por isso, flagrantemente inconstitucional, independentemente de a finalidade principal do ICMS ser fiscal.

¹⁷ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 20.

¹⁸ Geraldo Ataliba definiu: “*Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados*”. (ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: *Revista de Direito Público*. São Paulo, v. 23, jan/mar. 1990, p. 233-8, 1990).

¹⁹ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 48.

²⁰ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 343.

2.4. Da inequívoca essencialidade da energia elétrica

2.4.1. Como visto, a essencialidade prevista no ordenamento constitucional normatizador do sistema tributário nacional, seja em relação ao IPI ou ICMS, está diretamente relacionada à seletividade. Assim, o ICMS ser seletivo em função da essencialidade do serviço ou mercadoria é a garantia da incidência do referido tributo com alíquotas mais brandas em relação a itens essenciais. Ou seja, *"implica variação de alíquotas consoante a própria mercadoria"*²¹.

2.4.2. Ora, não há quem deixe de reconhecer a notória essencialidade da energia elétrica. Este E. STF, inclusive, ao analisar a alíquota do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, fez relação a aspectos da dignidade da pessoa humana²², como se verifica do seguinte trecho do voto do Exmo. Ministro Ricardo Lewandowski no AgRg no RE 634.457:

No caso, a alíquota do ICMS para prestação dos serviços ora mencionados não pode ser equiparada, por conta da essencialidade, às operações com refrigerantes, cigarro, charuto e similares, pois, sendo o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicação aspectos da dignidade humana, a seletividade constitui medida obrigatória.²³

2.4.3. Os contribuintes, sendo eles de baixa ou alta renda, necessitam de energia elétrica para a iluminação de suas residências e uso de eletrodomésticos além da iluminação das vias públicas, fundamentais para a segurança pública. Exatamente por isso, a energia elétrica não deve ser tida somente como uma "mercadoria", mas sim como um serviço público absolutamente essencial, o que foi reconhecido pelo Min. Ayres Britto ao julgar o RE 570.961²⁴.

²¹ STF – Tribunal Pleno, RE 592.145, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 01/02/2018.

²² Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo esclarece que: "É certo que sempre hão de ser tomadas em conta a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/88), o desenvolvimento nacional (art. 5º, II, da CF/88), a erradicação da pobreza, da marginalização e redução das desigualdades sociais (art. 3º, III, da CF/88)". (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 358)

²³ STF – 2ª Turma, AgRg no RE 634.457, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 14/08/2014.

²⁴ STF – RE 570.961, Rel. Min. Ayres Britto, DJe 09/09/2011.

2.4.4. Para doutrinadores como Hely Lopes Meirelles²⁵ e José dos Santos Carvalho Filho²⁶, a energia elétrica se enquadra no campo de serviços públicos delegáveis, ou seja, aqueles que, por sua natureza ou por imposição legal, podem ser executados tanto pelo Estado quanto por particulares. Já Maria Sylvia Zanella Di Pietro²⁷ vai além e enquadra a energia elétrica como serviço público que busca atender às necessidades coletivas de ordem econômica. De toda forma, o caráter essencial da energia elétrica é incontestável²⁸.

2.4.5. A Empresa de Pesquisa Energética (EPE), em conjunto com a Comissão Permanente de Análise e Acompanhamento do Mercado de Energia Elétrica (COPAM), disponibilizou o Anuário Estatístico de Energia Elétrica de 2021²⁹, trazendo diversas informações, com destaque para o consumo de eletricidade do Brasil. Observa-se que a classe residencial representa o maior número de unidades consumidoras de eletricidade do país. Vejamos:



2.4.6. Nos dias atuais, chega a ser ilógico questionar a essencialidade da energia elétrica. Utilizando como exemplo uma residência domiciliar, que representa o

²⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 420.

²⁶ CARVALHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 34ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 341.

²⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 143-144.

²⁸ "Causa estranheza, daí, que se tribute a energia elétrica de modo mais elevado que outros itens, tendo em vista que seu consumo é imprescindível." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 783).

²⁹ Disponível em: <https://bit.ly/3td5U3S> Acesso em: 29/07/2021.

maior número de unidades consumidoras do Brasil conforme pesquisa acima, a energia elétrica será essencial para o funcionamento de equipamentos essenciais como a geladeira (que é tributada sob à alíquota minorada de 7% pelo ESTADO), fundamental para conservar a maior parte dos alimentos.

2.4.7. Ora, a própria Lei 7.783/1989, que dispõe sobre o exercício do direito de greve e define as atividades que são consideradas essenciais, em seu art. 10, I³⁰, relaciona entre elas a produção e distribuição de energia elétrica. Por essa razão, os sindicatos, os empregadores e os trabalhadores ficam obrigados, de comum acordo, a garantir a distribuição de energia elétrica durante o período em que perdurar a greve, uma vez que se trata de serviço indispensável ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade.

2.4.8. Nota-se que diante da regra da seletividade em função da essencialidade, prescrita no art. 155, §2º, III, da CRFB/1988, o Estado é obrigado a atribuir uma alíquota para a energia elétrica condizente com o fato de que ela é absolutamente essencial para o desenvolvimento de atividades rotineiras.

2.4.9. Desse modo, a essencialidade da energia elétrica é evidente. Há muito tempo, ela deixou de ser um bem de luxo e de acesso restrito e passou a ser fundamental e indispensável para toda a população, independentemente de classe social.³¹

2.4.10. O Min. Dias Toffoli em seu voto proferido no RE 714.139, em julgamento sob o rito da Repercussão Geral, relaciona ser esse o posicionamento adotado por diversos autores:

Corroborando o entendimento, Roque Antonio Carrazza afirma que a energia elétrica "é essencial para o progresso do País"; Paulsen nos lembra que "as

³⁰ Art. 10 São considerados serviços ou **atividades essenciais**:

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

³¹ Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo: "*Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem elétrica em suas casas. Talvez apenas aqueles mais miseráveis, que nem teto possuem, não sejam consumidores.*

A maioria da população possui uma geladeira para conservar seus alimentos, um ferro elétrico para passar suas roupas, lâmpadas para iluminar a escuridão; bens sem os quais não se vive com dignidade. Sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas sobrevive, e mal." (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 62. São Paulo: Dialética, 2000, p. 73).

necessidades mais básicas dependem de energia, como produzir luz, refrigerar alimentos, ligar um computador"; Marcus Vinicius Barbosa aponta que, com os avanços sociais e tecnológicos, passa-se a depender, cada vez mais, da energia elétrica, destacando que o bem é absolutamente essencial igualmente para a população mais pobre.³²

2.4.11. Importante lembrar que admitir a essencialidade de determinada mercadoria não significa que nas operações que a tenham como objeto será concedido um benefício fiscal ou tratamento diferenciado. Significa simplesmente garantir seu fornecimento à população brasileira de forma indiscriminada.

2.4.12. Não há, portanto, qualquer violação ao princípio da isonomia no reconhecimento da essencialidade da energia elétrica. Pelo contrário, haveria afronta à isonomia caso não fossem fixadas alíquotas diferenciadas em relação a outras mercadorias, uma vez que se trata de bem inequivocamente essencial.³³

2.4.13. Além disso, ressalte-se que o ESTADO não pode adotar alíquotas diferenciadas para produtos essenciais apenas em função da quantidade consumida. Por exemplo, não deve haver uma alíquota para 1kg de arroz e outra majorada para 2kg dessa mercadoria.³⁴

2.4.14. A essencialidade, embora também possa ser determinada pela quantidade consumida, não está única e exclusivamente ligada a tal elemento. Ela tem como principal elemento definidor o quão indispensável é a mercadoria para a vida humana.

³² STF – Tribunal Pleno, RE 714.139 (Tema de Repercussão Geral nº 745), Rel. Min. Marco Aurélio.

³³ Segundo Celso Antonio Bandeira de Melo, são admitidas discriminações quando houver uma relação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida, de acordo com os interesses prestigiados pelo texto constitucional. Para tanto, relaciona quatro requisitos: (i) a discriminação não poderá atingir apenas um indivíduo; (ii) o fator de discriminação deverá consistir num traço diferencial entre pessoas ou situações, ou seja, que não lhes seja alheio; (iii) a existência de um nexó lógico entre o fator de discrimen e a discriminação legal estabelecida em decorrência dele; e (iv) no caso concreto, o vínculo de correlação deverá ser pertinente considerando os interesses constitucionais protegidos e de acordo com o interesse público. (BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 37-40)

³⁴ Iran José de Chaves. ICMS: A inconstitucionalidade da alíquota incidente sobre o fornecimento de energia elétrica. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 101, ano 2011, p. 5.

2.4.15. A essencialidade da energia elétrica é inegável, visto que um dos maiores problemas que assolou o país em 2001³⁵ – e que traz novas ameaças em 2021 – foi a crise elétrica que gerou a necessidade de um racionamento forçado. Tal situação e a ameaça de um novo racionamento deixam vívida a certeza da essencialidade da energia elétrica.

2.4.16. Assim, forçoso concluir que, dado o caráter essencial da energia elétrica, é preciso que o ESTADO estabeleça alíquotas diferenciadas para o ICMS incidentes sobre as operações que a tenham por objeto, aplicando-se, assim, o princípio da seletividade em função da essencialidade e submetendo-a à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais, ou, ao menos, à alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis.

3. Da ausência de autorização constitucional para a instituição do ICMS progressivo

3.1. Como visto, a Lei do ESTADO prescreve a alíquota do ICMS sobre a energia elétrica de 25%. No entanto, estabelece que nas operações que destinem energia elétrica a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e a produtoras cooperativas rurais de até o limite de 500 Kwh, a alíquota do tributo é de 12%.

3.2. Diferentemente do que ocorre com o IR (art. 153, III, e § 2º, I, da CRFB/1988), o IPTU (art. 156, §1º, I, da CRFB/1988), o ITR (art. 153, §4º, I, da CRFB/1988), a Contribuição Social do trabalhador (art. 195, II, da CRFB/1988) e até mesmo o ITCMD³⁶, que são impostos progressivos, o ICMS é um tributo proporcional. Ou seja, as alíquotas do ICMS não podem aumentar de acordo com o aumento da base de cálculo do tributo. A possibilidade de variação de alíquotas do ICMS não diz respeito à base de cálculo do tributo, mas sim ao objeto tributado, por força da aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade.³⁷

³⁵ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Vol. 57, ano 2004, p. 7.

³⁶ A progressividade do ITCMD foi tida como constitucional no RE 562.045, regra que, como será visto, não se aplica ao ICMS.

³⁷ “[...] a seletividade se encontra vinculada à essencialidade, indicando que os referidos impostos podem ter alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas

3.3. Ora, se o ICMS se qualifica como tributo proporcional – e não progressivo –³⁸, suas alíquotas não deveriam variar em função da base de cálculo, muito embora possam ser diferenciadas em razão da essencialidade do bem. Sendo assim, o legislador até poderia optar por alíquotas diferenciadas, desde que produtos essenciais tivessem alíquotas menores e produtos supérfluos, maiores.

3.4. Contudo, ao estabelecer que (i) consumidores residenciais com consumo de até 150 kwh e produtoras cooperativas rurais com consumo de até 500 kwh sofreriam a incidência do ICMS à alíquota de 12%; e (ii) consumidores residenciais com consumo superior a 150 kwh e produtoras cooperativas rurais com consumo maior que 500 kwh seriam tributados pelo ICMS à alíquota de 25%, a Lei do ESTADO instituiu tributo progressivo **sem autorização expressa na CRFB/1988**.

3.5. Evidentemente, não se trata de um benefício fiscal, porque o legislador estadual, em verdade, estabeleceu uma alíquota progressiva em função do consumo dos residencial e das produtoras cooperativas rurais. No entanto, o texto constitucional estabeleceu expressamente os casos em que a progressividade seria admitida como anteriormente destacado (IR, IPTU, ITR e Contribuição Social do trabalhador), não tendo incluído entre eles o ICMS³⁹. Por essa razão, por estabelecer a progressividade de alíquotas segundo o nível de consumo de alguns dos adquirentes de energia elétrica, a Lei do ESTADO é inconstitucional.

3.6. Nesse ponto, vale ressaltar que o texto constitucional também não autorizou expressamente a adoção de alíquotas progressivas para o ITCMD. Porém, nesse caso, este

em função dos próprios produtos." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 777)

³⁸ A proporcionalidade se revela quando uma alíquota é aplicada independentemente da base de cálculo do imposto. A progressividade é vista quando à medida que houver o aumento da base de cálculo, aumenta-se a alíquota. Já a regressividade representa fenômeno inverso: com o aumento da base de cálculo, reduz-se a alíquota.

³⁹ "[...] o texto constitucional, quando julgou relevante, fez questão de consignar a necessidade de que o imposto fosse progressivo (v.g., no IR, no ITR e no IPTU)". (BOMFIM, Diego. *Extráfiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 273)

E. STF entendeu pela desnecessidade de expressa previsão, porque a progressividade decorreria da aplicação do princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art.

145 da CRFB/1988. Desse modo, seria possível medir a capacidade tributária do contribuinte em razão do quinhão hereditário herdado, sendo possível, pois, graduar o imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte.

3.7. Contudo, diferentemente ocorre com o ICMS incidente sobre energia elétrica. Nesse caso, não é possível determinar a capacidade contributiva do consumidor de energia elétrica em razão da quantidade consumida, porque, como visto no tópico 2.4. acima, a referida mercadoria é absolutamente essencial para a vida humana.

3.8. Tanto é assim que este E. STF firmou o entendimento, por meio dos Enunciados de Súmula nºs 656⁴⁰ e 668⁴¹, no sentido de que as alíquotas progressivas para o ITBI e o IPTU⁴² eram inconstitucionais ante a inexistência de previsão constitucional.

3.9. Portanto, uma vez que o ESTADO adotou alíquotas progressivas para o ICMS incidente sobre a energia elétrica, deve ser reconhecida a inconstitucionalidade material da Lei do ESTADO.

4. Da ofensa ao art. 150, II, da CRFB/1988: Violação ao princípio da isonomia

4.1. Nos termos do art. 150, II da CRFB/1988, é vedado à União e aos demais entes federados instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida. Trata-se do princípio da isonomia em matéria tributária⁴³.

⁴⁰ Enunciado de Súmula nº 656 do STF: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

⁴¹ Enunciado de Súmula nº 668 do STF: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

⁴² Em relação ao IPTU, a vedação se aplica apenas antes da edição da Emenda Constitucional 29/2000 e salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade

⁴³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 202.

4.2. A discriminação imposta pelo princípio da capacidade contributiva, analisado no tópico 1 destes Memoriais, atende ao princípio da igualdade, sobre o que discorre Humberto Ávila:

Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se para consubstanciar uma só equação: *a imposição deve corresponder à capacidade contributiva*. Fala-se, por isso, em *fim interno*.⁴⁴

4.2. Como visto, a título de concessão outorgada pelo Poder Público, a RECORRENTE comercializa energia elétrica, item essencial para a vida humana civilizada. Ou seja, o fornecimento (comercialização) de energia elétrica é obrigatório, visto que a RECORRENTE, em razão da concessão a ela outorgada, tornou-se obrigada a fornecer energia elétrica.

4.3. Em paralelo, o ESTADO adotou a alíquota majorada de 25% apenas para a circulação da "mercadoria" energia elétrica.

4.4. Dessa forma, a RECORRENTE está invariavelmente submetida à uma tributação mais onerosa **em razão da atividade por ela exercida**, visto que (i) tem a obrigação de fornecer energia elétrica na sua área de concessão e (ii) o ESTADO adotou alíquota majorada exclusivamente para a tributação da comercialização de energia elétrica (serviço este essencial).

4.5. Nesse passo, o que se verifica é uma nítida ofensa à isonomia tributária, previsto já referido art. 150, II, da CRFB/1988, visto que o único critério justificável para afastar a isonomia seria, justamente, a seletividade do imposto, que, apesar de adotada, o ESTADO não o fez em função da essencialidade.

III – SÍNTESE DOS ARGUMENTOS

III.1. Diante do exposto, fica evidente que a lei do ESTADO, ao instituir as alíquotas de 12% e de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica, é manifestamente inconstitucional, por:

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160-161.

(i) Violação ao art. 155, § 2º, da CRFB/1988, uma vez que:

(i.1) não interpretou o vocábulo “poderá” como um dever a ser obrigatoriamente observado pelo legislador estadual, ignorando a vinculação interpretativa exercida pelo princípio da capacidade contributiva sobre as demais normas constitucionais;

(i.2) embora tenha adotado a seletividade como critério orientador da diferenciação de alíquotas do ICMS, a Legislação do ESTADO não o fez em função da essencialidade, no tocante à tributação de energia elétrica;

(i.3) a seletividade foi o critério eleito pela CRFB/1988 para a realização da própria fiscalidade tributária. Noutros termos: a arrecadação, ainda que seja a finalidade principal do ICMS, só pode ser efetuada dentro de um critério de seletividade. Assim, uma vez que o critério geral para a discriminação dos contribuintes, também prescrito pela CRFB/1988, é a essencialidade do produto, a aplicação da seletividade em função da essencialidade torna-se consequência inafastável; e

(i.4) desconsiderou o caráter inequivocamente essencial da energia elétrica, visto que se trata de bem essencial, inclusive, para o funcionamento e utilização de outros produtos considerados especialmente úteis pela Legislação do Estado.

(ii) Ausência de dispositivo constitucional que fundamente a adoção de alíquotas progressivas para o ICMS segundo a quantidade de energia consumida, porque:

(ii.1) desconsiderou que o texto constitucional elencou os tributos em relação aos quais a progressividade poderia ser adotada, instituindo um ICMS progressivo sem expressa autorização constitucional. Com isso, acabou por violar, também, às súmulas 656 e 668 deste E. STF; e

(ii.2) diferentemente do que ocorre com o ITCMD, a progressividade não encontra fundamento no que determina o art. 145, §1º, da CRFB/1988, pois não é possível determinar a capacidade contributiva do consumidor de energia elétrica em razão da quantidade consumida, considerando tratar-se de mercadoria é absolutamente essencial para a vida humana.

(iii) Ofensa ao art. 150, II, da CRFB/1988, tendo em vista que:

(iii.1) estabeleceu uma tributação mais onerosa em razão da função exercida pela RECORRENTE, impondo-lhe tratamento injustificadamente desigual e atentatório à

isonomia tributária sem que, para isso, observasse a seletividade em função da essencialidade.

IV – DO PEDIDO

Ante o exposto, a RECORRENTE requer seja conhecido e integralmente provido este Recurso Extraordinário, com a declaração da inconstitucionalidade incidental da legislação do ESTADO, para que:

- (i) Seja assegurado ao RECORRENTE o direito de submeter a sua operação de comercialização de energia elétrica à alíquota zero de ICMS;
- (ii) Subsidiariamente, caso assim não se entenda, seja assegurado o seu direito de submeter a sua operação de comercialização de energia elétrica à alíquota de 7% (sete por cento), aplicada às mercadorias especialmente úteis.

Nestes termos Pede deferimento.

Local ..., data... Advogado OAB/UF nº...

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 515

CONTRIBUINTE

Ana Clara Fernandes Alves

Ana Luiza Baptista Pereira

Mariza de Souza Paiva

Raquel Luiza Borges Barbosa

Samuel de Castro Salles

Vivian Frade Guedes

**EXCELENTÍSSIMO (A) SENHOR (A) RELATOR (A) DO COLENO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Ref. Recurso Extraordinário nº _____

Recorrente: SOUTO BORGES LTDA

Recorrido: ESTADO

SOUTO BORGES LTDA, devidamente qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por intermédio de seus procuradores que aofinal subscrevem, apresentar **MEMORIAL**, com fundamento nos artigos 1º, inciso III, 102, inciso III, "a", 146, inciso II e III, "a" e "b", 150, I e II, todos da Constituição Federal, requerendo seja este recebido e autuado.

1. CONTEXTO FÁTICO

A Requerente é pessoa jurídica de direito privado, constituída sobre a forma de sociedade limitada, que tem como objeto social, nos termos do seu estatuto social, a comercialização de energia elétrica, sendo, portanto, contribuinte de direito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição Federal.

Como é notório, a nossa Carta Magna atribuiu aos Estados da federação a competência para legislar sobre as regras atinentes ao ICMS, bem como para estabelecer as alíquotas do referido imposto.

Atualmente, a Lei Estadual nº XX.XXX, que instituiu o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços no âmbito estadual, prescreve a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) incidente sobre as atividades de comercialização de energia elétrica, estando a Requerente, por consequência, sujeita ao recolhimento do ICMS na alíquotamencionada.

A referida legislação adota, ainda, alíquota básica de 18% (dezoito por cento) sobre mercadorias em geral, 7% (sete por cento) para mercadorias consideradas especialmente úteis, e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário, excetuando-se itens luxuosos, os quais a alíquota é de 22% (vinte e dois por cento).

Dessa forma, percebe-se que o legislador estadual utilizou da seletividade para estabelecer as alíquotas acima mencionadas, nos moldes do artigo 155, §2º, inciso III da Constituição da República.

Evidentemente, o Estado não observou o critério constitucional da essencialidade, em função do qual a seletividade deverá ser aplicada, ao fixar alíquota majorada pela comercialização de energia elétrica, mercadoria que, indubitavelmente, conserva característica essencial, visto que é meio necessário para a realização de qualquer atividade.

Em verdade, a comercialização de energia elétrica respalda-se intimamente na promoção da dignidade da pessoa humana, sendo atividade imprescindível para o desenvolvimento econômico e social. Por essa razão, e em se tratando de um produto indiscutivelmente essencial, deveria estar submetido à mesma alíquota que os bens considerados úteis ou, pelo menos, em alíquota não superior à média.

Neste diapasão, em face a clara violação à regra matriz-tributária do ICMS, não restou outra medida que não a judicialização da questão, oportunidade em que a Requerente se propôs a demonstrar as razões de fato e de direito que embasam a sua pretensão.

Esgotadas as instâncias ordinárias, interpõe-se o presente Recurso Extraordinário.

2. DA REPERCUSSÃO GERAL

Nos termos do art. 1035, §1º do CPC, "para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo".

No caso em comento, observa-se a repercussão geral, com base no art. 1º, III, no art. 145, §1º, no art. 150, II e no art. 155, §2º, III, todos da Constituição Federal, diante da relevância da aplicação dos princípios da seletividade e da igualdade na atribuição de alíquotas de ICMS. Destarte, a controvérsia possui efeitos tanto econômicos, quanto jurídicos, quanto sociais, vez que o Recorrente visa a aplicação

justiça fiscal com a declaração da inconstitucionalidade das alíquotas de ICMS no percentual de 25% sobre a energia elétrica.

3. DO DIREITO

3.1 Da Seletividade e Essencialidade do ICMS sobre a Energia Elétrica

Inicialmente, convém ponderar que a presente discussão cinge-se a respeito de mercadoria inquestionavelmente essencial para o viver humano. O mundo hodierno é marcado por uma sociedade hiperconectada e hipertecnológica, em que o fornecimento de energia elétrica é ferramenta primordial ao exercício de, se não todas, grande parte das atividades desempenhadas. Isso se deve ao fato de que, desde a criação desse recurso, os seres humanos têm experimentado uma nova forma de viver, conviver e sobreviver.

A essencialidade da energia elétrica evidencia-se atualmente, mais do que nunca, através do contexto pandêmico mundial. Apenas em razão do fornecimento desse bem, foi possível manter, não só clínicas e hospitais em pleno funcionamento, como a própria continuidade das atividades públicas e privadas.

Nesse panorama, esta colenda Corte teve a oportunidade de consolidar entendimento acerca da essencialidade da energia elétrica em inúmeros casos.

No julgamento da ADI nº 6432, no qual se reconheceu constitucional lei estadual que proibiu o corte de energia elétrica durante a pandemia da Covid-19, a excelentíssima Ministra Relatora Cármen Lúcia nos brindou com o seguinte ensinamento:

(...) A determinação das normas no sentido de vedar-se o corte de energia elétrica e a cobrança de multas e juros enquanto perdurar o plano de contingência imposto pela pandemia também tem respaldo no art. 22 do Código de Defesa do Consumidor, pelo qual se prevê a **necessária continuidade dos serviços públicos essenciais** (...) (grifonosso)

(...) A não interrupção dos serviços públicos de energia elétrica relaciona-se à **satisfação das necessidades básicas da população, pelo que a continuidade do serviço é**

considerada essencial para a adoção de medidas de contenção do novo coronavírus.
(grifo nosso)

O **fornecimento de energia elétrica é direito fundamental relacionado à dignidade humana, ao direito à saúde, à moradia, à alimentação, à educação e à profissão, constituindo-se em serviço público essencial e universal, que deve estar disponível a todos os cidadãos**, especialmente no complexo contexto pandêmico vivenciado. (...)
(grifo nosso) ¹

No mesmo sentido, tem-se o julgamento da ADI nº 6588:

ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO – CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE. Cabe à Advocacia-Geral da União a defesa do ato normativo impugnado – artigo 103, § 3º, da Constituição Federal. COMPETÊNCIA NORMATIVA – CONSUMIDOR – PROTEÇÃO – AMPLIAÇÃO – LEI ESTADUAL. Ausente instituição de obrigação relacionada à execução do serviço de energia elétrica, **são constitucionais atos normativos estaduais a versarem vedação do corte do fornecimento residencial, ante inadimplemento, e parcelamento do débito, considerada a pandemia covid-19**, observada a competência concorrente para legislar sobre proteção do consumidor – artigo 24, inciso VIII, da Carta da República.²
(grifo nosso)

A questão em voga não só se demonstra mansa e pacífica na jurisprudência, como também se encontra firmada na legislação nacional, no implemento normativo do artigo 10, inciso I, da Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989, *in verbis*:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

I – tratamento e abastecimento de água, produção e **distribuição de energia elétrica**, gás

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 6432, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 13-05-2021 PUBLIC 14-05-2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446260/false>. Acesso em 26/08/2021

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 6588, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 31/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-159 DIVULG 09-08-2021 PUBLIC 10-08-2021) <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur450643/false>. Acesso em 26/08/2021

II e combustíveis;³
(...) (grifo nosso)

De acordo com as lições dos íclitos Professores Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, a essencialidade refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país, de modo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito⁴.

Observe-se que o constituinte originário se preocupou em delinear diretrizes para resguardar o acesso a serviços e bens considerados essenciais, por meio da aplicação da seletividade tributária, como forma de evitar a eleição de alíquotas de ICMS de maneira injusta e desregrada. Nesses termos, André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta⁵ explicam que a seletividade é importante princípio de justiça fiscal, na medida em que onera-se mais gravemente os produtos consumidos pelos estratos sociais superiores, utilizando-se as pessoas detentoras de maior disponibilidade financeira como meio para promover o bem-estar das desafortunadas, promovendo-se a dignidade existente em toda humanidade.

Conforme breve introdução, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, inciso II, atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Por seu turno, o §2º, inciso III⁶, do artigo mencionado atribuiu ao ICMS a observância ao princípio da seletividade:

³ BRASIL. Lei nº 7.783 de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 de junho de 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM. Acesso em 26 ago. 2021

⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 645.

⁵ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como Instrumentos Extrafiscal e seus limites. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte. Fórum, 2017. p. 34/35.

⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 ago. 2021

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

III - **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:(...)

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

(...)

Nota-se que a seletividade encontra-se vinculada à essencialidade, indicando que as alíquotas do referido imposto poderão ser variadas em função de característica dos próprios produtos⁷. Isso significa dizer que o ICMS poderá recair sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular, e na razão direta de sua superfluidade⁸, concretizando-se, assim, interesses sociais e estatais.

Segundo lição dos Doutores Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua⁹, a referida previsão constitucional elege a essencialidade do produto como um fator de desigualdade, assumindo-se a relevância da distinção entre a renda consumida pela classe mais rica, e a renda despendida com produtos básicos.

Importante frisar que em se tratando de produtos essenciais, não há uma verdadeira liberdade de escolha por parte do contribuinte, que se vê obrigado à sua aquisição em razão da necessidade. Dessa forma, a seletividade se justifica no alcance ao princípio da capacidade contributiva, ao implicar tributação mais pesada aos produtos e serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza¹⁰. Por consequência, a gradação de alíquotas do ICMS exerce o papel fundamental de impedir o aumento indevido do encargo tributário aos contribuintes

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 777.

⁸ LOBO, Ricardo Torres. Tratado de Direito constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários – 2. ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 333

⁹ BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 125, jul./ago.2017.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p.226.

que apresentam menor capacidade contributiva.

Nesse compasso, percebe-se a clara intenção do legislador em resguardar a prevalência do benefício social, de maneira a garantir o acesso a bens e serviços de caráter essencial a toda a população.

No que tange à escolha legislativa na utilização do verbo “poderá”, referente à aplicação do princípio da seletividade quando da fixação de alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, cumpre tecer breves considerações acerca dos posicionamentos interpretativos que se dividem na doutrina.

A primeira corrente defende que o legislador estadual pode, em tese, fixar alíquotas uniformes do ICMS para todas as mercadorias, contudo, caso queira graduar o ônus tributário diferenciado entre categorias de mercadorias e serviços, será imperativa a adoção do critério geral da essencialidade¹¹, conforme preconiza o jurista Hugo de Brito Machado:

Na verdade, o que é facultativo, em relação ao ICMS, é a adoção de alíquotas seletivas, a saber, a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. **Mas, se exercerem a opção pela seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo: sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações.**¹² (grifo nosso)

Ao seu turno, há aqueles que defendem tratar-se o verbo “poderá”, em verdade, de um poder-dever, como explicam os tributaristas Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi¹³:

¹¹ GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon (Coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – Estudos em Homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi, Belo Horizonte: Fórum, 2016, p.7.

¹² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de direito tributário – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 111.

¹³ BALEEIRO; DERZI, 2018. p. 321.

O art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, parece estabelecer a seletividade no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e serviços como uma faculdade, diferentemente da imperatividade, do mesmo princípio, em relação ao imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I).

Entretanto, uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, **evidencia que o verbo “poderá”, utilizado na redação do art. 150, § 2.º, III, como sói acontecer com muitas expressões legislativas, tem conotação de dever, ou de imperatividade.** (grifo nosso)

Na mesma tônica, entende o Professor Roque Antônio Carraza¹⁴:

Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este **singelo ‘poderá’ equivale**, na verdade, a um **peremptório ‘deverá’**. Não se está 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 se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes deveres. (grifo nosso)

A despeito das orientações díspares, por todos os ângulos que se examine a questão resta evidente o equívoco do Legislador Estadual na majoração das alíquotas quando da comercialização de energia elétrica, seja pelo descumprimento do poder-dever instituído pela Carta Magna, seja pelo desrespeito ao critério constitucional da essencialidade.

Nesse panorama, cabe destacar que a incidência de alíquota no valor de 12% (doze por cento) para consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, apesar de causar a falsa percepção de observância ao princípio da seletividade, ainda sim encontra-se em panorama superior à alíquota destinada a mercadorias consideradas úteis (7%), como se verá no item 2.3.

No caso em conteúdo, a tributação sobre os serviços de fornecimento de energia elétrica, em nível altamente superior aos de mercadorias supérfluas,

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 438/439.

caracteriza exação completamente ilógica e em manifesta afronta ao princípio do não confisco (artigo 150, inciso IV da CF/88), na medida em que se atribui maior encargo tributário a indivíduos com menor capacidade contributiva, desestimulando-se, assim, o consumo de serviços essenciais.

É por meio da seletividade, que se atende, igualmente, ao princípio da isonomia tributária. Observando-se os contornos delineados pelo Texto Constitucional, vislumbra-se possível conceber o equilíbrio da carga tributária do ICMS relativamente ao consumidor final, contribuinte de fato que suporta a tributação de produtos e serviços essenciais. Somente será factível adequar a exação à capacidade econômica do contribuinte, notadamente, no que tange aos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, mediante o respeito ao critério da essencialidade.

Nesse viés, a consequência lógica recai na constatação de impossibilidade de instituição de alíquotas majoradas de ICMS ao fornecimento de serviços essenciais, tendo em

vista a opção do Legislador Estadual em utilizar o princípio da seletividade na fixação do encargo tributário, sendo, portanto, imperativa a aplicação do critério da essencialidade.

Além dos tratos doutrinários, a presente questão está sendo apreciada pelo Excelso Pretório, no julgamento do Recurso Extraordinário 714.139/SC, *leading case* do Tema 745 da Repercussão Geral. Ao proferir o seu voto, o ilustre relator Ministro Marco Aurélio, fundamentou a sua decisão com o seguinte entendimento:

Adotada a seletividade, o critério não pode ser outro senão a essencialidade. Surge a contrariedade à Constituição Federal, uma vez inequívoco tratar-se de bens e serviços de primeira necessidade, a exigir a carga tributária na razão inversa da imprescindibilidade¹⁵. (grifo nosso)

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 714.139/SC. Voto do Relator(a): MARCO AURÉLIO. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/marco-aurelio-icms.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

Desta feita, não resta outra conclusão que não a de inconstitucionalidade da Lei Estadual que aplica alíquota majorada aos serviços de fornecimento de energia elétrica, em evidente afronta ao princípio da seletividade.

Nessa linha de intelecção, manifestou-se o ex-Procurador-Geral da República, no parecer técnico nº 1106/2015:

(...) É que, por mais que, diferentemente do IPI, em que o imperativo da seletividade é mais evidente, não faria sentido tributar bens essenciais sem qualquer critério, quando se tem à disposição marco principiológico apresentado pelo próprio constituinte. No ponto, há previsão legal expressa acerca da essencialidade de energia elétrica e telecomunicações no art. 10 da Lei 7.883/1989 (...).

(...)

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 bens essenciais deverão ser submetidos a alíquotas menores do que as destinadas aos supérfluos. As **alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade**, para impedir que sua definição seja permeada de subjetivismo.

(...)

Observa-se, de plano, **a desproporcionalidade entre a alíquota geral e a aplicada à energia elétrica e aos serviços de comunicação.** Esse contraste é ainda mais nítido quando se tem em mente que a mesma alíquota incidente sobre produtos supérfluos é destinada à energia e às telecomunicações, essenciais ao exercício da dignidade humana.

(...)

Ante o exposto, **opina a Procuradoria-Geral da República pelo provimento parcial do recurso**, com modulação dos efeitos da decisão pro futuro, na forma autorizada pelo art. 27 da Lei 9.868/1999¹⁶. (grifo nosso)

¹⁶ BRASIL. Procuradoria Geral da República. Parecer nº 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR, assinado pelo ex-Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/energia-telefoniam-nao-podem-aliquota.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2021.

A questão tem sido debatida, igualmente, no tribunais inferiores, havendo claratendência jurisprudencial na consolidação do entendimento da Requerente. O órgão especial do antigo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no julgamento da ADI nº 0046584- 48.2008.8.19.0000, entendeu “não haver controvérsia quanto à essencialidade dos serviços de energia elétrica”, consignando que:

(...) se o consumo de energia elétrica é essencial e as reservas do produto são suficientes para proporcionar a diminuição de sua tarifa, sua tributação a nível estadual em patamar superior à daqueles produtos considerados de menor necessidade, efetivamente, **demonstra que a seletividade em função da essencialidade não foi respeitada**¹⁷. (grifo nosso)

No mesmo sentido, se manifestou o emérito Tribunal de Justiça do Piauí:

REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. LEGITIMIDADE AD CAUSAM DO CONTRIBUINTE DE FATO. ADEQUAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA PARA DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGISLAÇÃO DE EFEITOS CONCRETOS. INOCORRÊNCIA DE ATAQUE À LEI EM TESE. APARENTE **INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADO.** (...) 5. Embora possa ser tida como facultativa a instituição da seletividade no âmbito do ICMS, na forma do art. 155, § 2º, III, da Carta Magna, tendo o Estado optado por implementá-la através de alíquotas progressivas, deve, obrigatoriamente, observar o critério constitucional, pautando a carga tributária na razão inversa da essencialidade dos produtos e serviços. **O legislador piauiense, ao prever para produtos e serviços notoriamente essenciais, como energia elétrica e telefonia, a mesma alíquota prevista para outros reconhecidamente supérfluos, como bebidas e cigarros, desviou-se do critério constitucional, incorrendo em aparente afronta ao princípio da seletividade.**¹⁸ (grifo nosso)

¹⁷ BRASIL. TJRJ. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0046584-48.2008.8.19.0000. Órgão Especial, Rel. Des. Marco Antônio Ibrahim, j.13/10/2014) <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004B970A0110C99DBC7A44D03D5B1DE2210C5033264031D>. Acesso em: 29 ago. 2021.

¹⁸ BRASIL. TJPI. REEX: 201000010058627 PI 201000010058627, Relator: Des. Brandão de Carvalho, Data de Julgamento: 10/06/2014, 2ª Câmara Especializada Cível) <https://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/388010760/apelacao-reexame-necessario-reex-201000010058627-pi-201000010058627>. Acesso em: 30 ago. 2021.

Logo, impende ratificar a necessidade de se ser afastada a alíquota majorada do ICMS incidente sobre a comercialização de energia elétrica, ante a patente inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Estadual nº XX.XXX, que as estabelecem em patamar superior às destinadas a mercadorias consideradas especialmente úteis.

Impõe estabelecer, outrossim, delineamentos acerca da tributação do ICMS e suas características, que tornam a aplicação da seletividade fundamental para a promoção da justiça fiscal.

3.2 Da Tributação do ICMS

O ICMS é um imposto que surgiu com a Constituição Federal de 1988, previsto no art.155, II, cuja competência é dos estados da federação e do Distrito Federal. Esse tributo, que é regulado pela Lei Kandir (Lei Complementar 87), substituiu o ICM, imposto relativo à circulação de mercadorias, incluindo dentro de sua competência também a prestação dos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

Nesse contexto, cumpre ressaltar que o ICM possuía regra oposta à da seletividade, estabelecendo a uniformidade de alíquotas, visando a neutralidade de um imposto sobre o consumo, nos moldes do IVA europeu.¹⁹ Não obstante, a uniformidade de alíquotas se rompeu em 1988, com a criação do ICMS e a previsão da seletividade no art. art.155, §2º, III da Constituição. Em outros termos, a previsão da seletividade desfez a anterior ideia de neutralidade estrita, possibilitando que o ICMS possua diferentes alíquotas, a depender do objetivo tributado.

Sob outro viés, destaca-se que o ICMS é um tributo com função eminentemente fiscal, ou seja, que possui como função predominante a arrecadação fiscal para os cofres públicos. Acresce-se que é um tributo que incide sobre o consumo e sua cobrança é feita por meio de uma alíquota que incide sobre o valor da mercadoria ou do serviço.

¹⁹ GODOI, 2016.

Quanto à incidência sobre o consumo, verifica-se que o ICMS pode ser classificado como tributo indireto, embora existam críticas doutrinárias em relação a essa nomenclatura. Os tributos indiretos são aqueles em que ocorre o repasse do ônus tributário para o consumidor final, sendo que esse repasse geralmente ocorre com a inclusão do valor do tributo no valor da venda da mercadoria ou do serviço.

Via de consequência, nos tributos indiretos há dois tipos de contribuintes: o contribuinte de direito, que é o sujeito passivo designado em lei, e o contribuinte de fato, que é quem realmente arca com o encargo financeiro do tributo. Essa relação é facilmente observada na incidência de ICMS sobre a energia elétrica, uma vez que, embora a concessionária seja quem efetivamente realiza o pagamento do imposto, o ônus econômico do tributo é repassado ao consumidor na conta de luz.

Sobre essa questão, registre-se que os tribunais superiores já reconheceram que as concessionárias de energia elétrica repassam todo o ônus econômico do ICMS aos consumidores finais. Prova disso é o julgamento do REsp 1.299.303/SC, que declarou a legitimidade do consumidor de energia elétrica para propor ação de repetição de indébito relativo a ICMS cobrado indevidamente. Trata-se da única situação em que a jurisprudência admite a legitimidade ativa dos contribuintes de fato para ajuizar a ação de restituição.

Quanto à incidência do ICMS sobre a energia elétrica, ainda é mister ressaltar que a energia elétrica é equiparada à coisa alheia móvel e que incide sobre a energia efetivamente consumida, e não sobre a demanda de potência elétrica, conforme entendimento fixado pelo STF no RE 593.824.

Feitas essas considerações e a partir das considerações expostas no próximo tópico, será possível perceber que a energia elétrica é um bem extremamente útil, sendo que a adoção de uma alíquota majorada de ICMS para referido bem viola a justiça fiscal.

3.3 Da Regressividade e da Justiça Fiscal

O Direito Tributário deve buscar promover a justiça fiscal, por meio de um sistema tributário equitativo, que promova a progressividade. Essas premissas estão previstas na Constituição Federal, que determina, em seu art. 3º, III, que um

dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é reduzir as desigualdades sociais.

Em matéria tributária, a Constituição brasileira ainda prevê expressamente o princípio da isonomia, no art. 150, II, vedando o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, e o princípio da capacidade contributiva, no art. 145, §1º. Esse princípio dispõe que, sempre que possível, a tributação deve ocorrer de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, além de privilegiar o caráter pessoal dos impostos.

Em contrapartida à previsão constitucional, verifica-se que, na prática, o sistema tributário brasileiro aumenta a desigualdade por meio da regressividade, na medida em que prioriza a incidência de tributos que incidem sobre o consumo. Conforme pesquisa realizada pelo IPEA em 2008²⁰, a incidência de tributos sobre o consumo corresponde a 48% da carga tributária brasileira, contra apenas 22% dos tributos incidentes sobre a renda. Além disso, somente 4% incide sobre o patrimônio.

A regressividade tributária é debatida por vários juristas, e inclusive foi objeto de uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), interposta pelo partido Rede em janeiro de 2021. Na ADPF, o partido requer a declaração de inconstitucionalidade do sistema tributário brasileiro ao alegar que a regressividade presente nesse sistema viola o preceito constitucional de redução das desigualdades sociais.

Nos tributos incidentes sobre o consumo, aplica-se uma alíquota objetiva sobre o bem ou serviço, sem considerar os aspectos pessoais do consumidor, de modo que tanto uma pessoa com maior poder aquisitivo quanto uma pessoa com menor poder aquisitivo pagarão o mesmo tributo ao adquirir o mesmo bem ou serviço. Por outro lado, nos tributos incidentes sobre a renda, a tributação é proporcional aos rendimentos do contribuinte, podendo ser progressivos.

²⁰ A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011. Disponível em: < <https://www.dieese.org.br/cartilha/2011/cartilhaJusticaFiscalTributaria/index.html?page=4>>. Acesso em 12 de set. 2021.

Via de consequência, como na tributação sobre o consumo é mais difícil se auferir a capacidade contributiva do contribuinte de fato, as pessoas mais pobres acabam pagando, proporcionalmente, mais tributos que pessoas mais ricas, o que caracteriza a regressividade fiscal. Além do mais, destaca Marciano Godoi que o consumo dos produtos essenciais pela população mais pobre esgota quase todo o rendimento dessa população²¹. Nesse viés, tem-se que

No caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. Uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo (e, portanto, toda a sua renda será alcançada pela tributação do consumo), enquanto aquele de maiores posses terá boa parte de sua renda vertida em investimento (e, portanto, não atingida, pelo menos imediatamente, pelo imposto sobre consumo²²

A partir desse entendimento, verifica-se que o estabelecimento de elevadas alíquotas sobre bens de consumo essenciais contribui com a regressividade e afronta a Dignidade da Pessoa Humana, prevista no art. 1º, III da Constituição Federal, vez que exige uma alta e desproporcional destinação da renda de populações menos favorecidas ao pagamento de impostos, em detrimento de pessoas mais abastadas, que proporcionalmente pagam menos tributos.

Nesse sentido, em análise ao art. 145, §1º da Constituição Federal, que determina que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e observarão a capacidade contributiva do contribuinte, Aliomar Baleeiro²³ defende que o legislador somente deixará de considerar a pessoalidade e observar a capacidade contributiva quando estiver se tratando de impostos que são suportados pelo consumidor final. Isso porque o jurista alega ser extremamente difícil graduar o imposto de acordo com a capacidade do consumidor.

Assim, diante da impossibilidade de se observar a capacidade contributiva, especificamente em relação ao ICMS, uma forma de reduzir a regressividade é se

²¹ GODOI, 2016.

²² SCHOUERI, 2019, p. 411

²³ BALEEIRO; DERZI, 2018.

utilizando da seletividade em função da essencialidade, adotando alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade do bem ou serviço, de modo que, quanto mais essencial um bem, menor será sua alíquota. Isso faz com que pessoas com menos recursos não sejam demasiadamente oneradas ao adquirir itens essenciais.

Como já fora exposto, é indiscutível a essencialidade da energia elétrica, de modo que o Estado viola gravemente a seletividade ao estabelecer alíquota de ICMS de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica. Ademais, é necessário ressaltar que a alíquota sobre a energia elétrica é superior à alíquota de 22% sobre mercadorias luxuosas, que são considerados bens supérfluos em termos de essencialidade.

Com base nisso, torna-se inequívoco que a elevada alíquota sobre a comercialização de energia elétrica não possui fundamento na seletividade, mas no potencial de arrecadação fiscal. Isso porque o consumo de energia elétrica está relacionado com a inelasticidade da demanda de energia elétrica, de maneira que o aumento de seu valor não acarreta a diminuição significativa da demanda do bem.

A inelasticidade da demanda de energia elétrica deriva da importância desse bem, sendo que, conforme o IBGE, 99,8% das residências brasileiras têm acesso à energia elétrica.²⁴ Ora, a energia elétrica é um meio para a realização de diversas tarefas, sendo de extrema relevância em uma sociedade hiperconectada, o que faz com que, diante de um aumento de preços, as pessoas optem por continuar adquirindo a energia elétrica, ainda que isso ocasione a perda do poder aquisitivo para a compra de outros bens.

Acresce-se, ainda, que, em geral, não é possível substituir a energia elétrica por nenhum outro bem e que, geralmente, a energia é consumida diariamente, o que contribui para a inelasticidade da demanda.

In casu, o Estado se aproveita do fato de a energia elétrica ter uma demanda inelástica para aplicar alíquotas exacerbadas, com o objetivo de aumentar a sua arrecadação fiscal. Contudo, o Estado não pode se utilizar de intuídos arrecadatórios

²⁴ Percentual da população com acesso à energia elétrica. IBGE. Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo7/indicador711>. Acesso em: 27 ago. 2021.

para justificar a violação aos princípios constitucionais, ainda que o ICMS seja um tributo predominantemente fiscal.

Neste viés, destaca-se que um dos argumentos contrários a aplicação da seletividade fundamenta-se na neutralidade fiscal

Noutro vértice, poder-se-ia cogitar que a recorrida observou a seletividade ao reduzir a alíquota de ICMS sobre a energia elétrica para a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, no valor de 12%, em virtude de uma presunção de limitada capacidade contributiva desses consumidores. Entretanto, é necessário perceber que a alíquota de 12% ainda é superior ao valor de 7% para as mercadorias consideradas úteis.

Não há observância a seletividade se um bem tão fundamental para o desempenho das atividades humanas como a energia elétrica for tributado em uma alíquota exacerbada como a alíquota de 25%. A seletividade deve ser observada em função da essencialidade do objeto a ser tributado, qual seja: a energia elétrica, que não deixa de ser essencial para um consumidor que consuma uma maior quantidade de Kwh. Quanto a isso, Hugo de Brito Machado Segundo defende que “não há respaldo jurídico em presumir-se mais ou menos essencial a energia para consumidor A ou B, nem tampouco em face de serem consumidos 100Kwh ou 1000Kwh.”²⁵

Ao entender de maneira diversa,

abre-se caminho para uma perigosa espécie de “seletividade seletiva”, que permite que se tribute de forma altamente gravosa um bem ou serviço fundamental, pelo simples fato de haver uma alíquota menos gravosa para um consumo reduzido desse bem ou serviço, possivelmente vinculado a classes menos abastadas. Dito diretamente, a “seletividade” seria “seletiva”, na medida em que aplicável apenas a alguns contribuintes que observarem esse consumo mínimo.²⁶

²⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista**

Dialética de Direito Tributário. Ed. 62. Nov. de 2000.

²⁶ CARVALHO, João Rafael L. Gândara. Seletividade ‘seletiva’? STF e o ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações. JOTA. 23 mar. 2020 Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/seletividade-stf-icms-23032021>>. Acesso em: 28 ago. 2021.

Dessa forma, a diferença de alíquotas para determinados consumidores não satisfaz a exigência da seletividade, sendo imperioso a redução da alíquota de ICMS sobre a energia elétrica para, pelo menos, o valor da alíquota das mercadorias consideradas úteis. Destarte, alega Schoueri que

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 mais das vezes, o que se encontra é uma tributação baseada em critérios de conveniência, não de justiça. Além de imediata agressão ao mandamento constitucional que impõe a Seletividade, o tratamento arbitrário que hoje se confere às alíquotas dos tributos sobre o consumo implica incrementar-se o já regressivo tributo sobre o consumo.²⁷

Ante o exposto, verifica-se que o Estado busca, por meio de uma grave afronta à justiça fiscal e à capacidade contributiva, aumentar sua arrecadação ao estabelecer uma alíquota elevada sobre um bem extremamente essencial para a população. Sendo evidente referida violação, esta não merece prosperar, razão pela qual a recorrente busca a tutela jurisdicional.

2.4 Do controle judicial para garantir o respeito às normas e aos princípios constitucionais

O Artigo 5º da Constituição²⁸, possui o encargo de definir os direitos e deveres mais importantes do ordenamento jurídico e o acesso à justiça pode ser visto em diferentes dispositivos inseridos no artigo mencionado. Em conformidade com Marília Bitencourt Campos Calou e Francisco de Assis Aragão Neto²⁹, o “pleno acesso ao judiciário que se traduzem assistência jurídica integral e gratuita constitui direito e garantia fundamental” pode ser encontrado nos incisos XXXV,

²⁷ SCHOUERI, 2019, P. 411

²⁸ BRASIL, 1988.

²⁹ ARAGÃO NETO, Francisco de Assis; CALOU, Marília Bitencourt Campos. O acesso à justiça como direito e garantia fundamental na Constituição Federal de 1988 e a competência legislativa concorrente: conflitos jurídicos entre a união e estados da federação. XXIII Congresso Nacional do CONPEDI/UFPB. Acesso à justiça III, págs. 154-173. Disponível em: <<http://publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=225>>. Acesso em: 01 ago. 2021.

LXXIV, LV, dentre outros incisos do Artigo 5º.

O princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição de 1988, garante, a todos, o acesso ao Judiciário, sempre que houver lesão ou ameaça a direito. De acordo com Carlos Henrique Soares e Ronaldo Brêtas de Carvalho Dias³⁰, "o juiz não pode furtar-se a realizar a prestação da atividade jurisdicional, alegando a inexistência de lei", a qual "deve ser entendida como ordenamento jurídico, na sua total extensão, ou seja, conjunto de normas jurídicas vigentes, compreendendo regras e princípios constitucionais e infraconstitucionais".

Neste diapasão, o controle jurisdicional tem como objetivo pacificar os conflitos existentes na sociedade, ou seja, visa assegurar os direitos consagrados no ordenamento jurídico brasileiro, quando violados pelos cidadãos. Assim, por meio da intervenção do juiz, ocorre a tutela jurisdicional, garantindo proteção e preservação do direito ameaçado. Ainda, cabe ressaltar, o princípio da inafastabilidade do controle judicial é considerado uma garantia fundamental, uma cláusula pétrea, não podendo ser alterada, assim previsto no art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal³¹. Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins³² afirmam "lei alguma poderá auto-excluir-se da apreciação do Poder Judiciário quanto à sua constitucionalidade, nem poderá dizer que ele seja ininvocável pelos interessados perante o Poder Judiciário para resolução das controvérsias que surjam da sua aplicação".

Isto posto, demonstra-se imprescindível o acesso ao judiciário pela SOUTO BORGES LTDA para ver seus direitos preservados e assegurados, uma vez que estão sendo, evidentemente, violados pelo Estado. Outrossim, a Constituição de 1988 é hierarquicamente superior às outras normas vigentes no Brasil, como resultado do princípio da supremacia da Constituição. Assim, todas as normas jurídicas devem

³⁰ SOARES, Carlos Henrique; DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. Manual elementar de processo civil. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

³¹ BRASIL, 1988.

³² BASTOS, Celso Ribeiro; e MARTINS, Ives Gandra. "Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988". São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 171

estar de acordo com o disposto na Carta Magna. Nesse sentido, Pedro Lenza³³ postula que:

A constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação desde e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará sua superioridade às demais normas jurídicas.

Ainda, afirma que:

As normas de grau inferior somente valerão se forem compatíveis com a norma de grau superior, que é a constituição. As normas de grau inferior somente valerão se forem compatíveis com a norma de grau superior, que é a constituição. As que não forem compatíveis com ela são inválidas, pois a incompatibilidade vertical resolve-se em favor das normas de grau mais elevado, que funcionam como fundamento de validade das inferiores.

Para que o princípio da supremacia da Constituição seja respeitado, ocorre o controle de constitucionalidade, por meio do judiciário, sempre que uma norma violar o disposto na Constituição, oferecendo harmonia ao ordenamento jurídico brasileiro e preservando os direitos da coletividade. Cumpre destacar que o Código de Processo Civil³⁴ prevê, em seu art. 17, a necessidade de ter interesse em agir e ter legitimidade para recorrer ao judiciário. Nesse sentido, José Miguel Garcia Medina³⁵ afirma que "há interesse processual quando presentes a necessidade e a utilidade (ou adequação) de se promover a ação com o intuito de prevenir ameaça ou reprimir

³³ LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Método, 2006.

³⁴ BRASIL Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 25 ago. 2021.

³⁵ MEDINA, José Miguel Garcia. Curso de direito processual civil moderno. 4. ed. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2018.

lesão a direito". Ainda, Humberto Theodoro Júnior³⁶ postula que "há interesse processual 'se a parte sofre um prejuízo, não propondo a demanda, e daí resulta que, para evitar esse prejuízo, necessita exatamente da intervenção dos órgãos jurisdicionais'".

Conforme já exposto, a Constituição Federal de 1988 estabelece o princípio da seletividade, o qual impõe limitação à fixação de alíquotas diferenciadas para certas mercadorias. Como resultado do princípio da capacidade contributiva, o princípio da seletividade, ao proporcionar a variação de alíquotas para certos produtos, impacta diretamente na diminuição das desigualdades sociais.

Ao Estado é obrigatória a observância do princípio da seletividade, sob o prisma da essencialidade. Nesse sentido, o Estado deve analisar quais mercadorias devem ser consideradas supérfluas e quais devem ser consideradas úteis e necessárias para a sociedade. Vale ressaltar que o conceito de seletividade é vago e indeterminado, devendo ser interpretado de acordo com os limites da ordem jurídica atual. Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁷ afirma que "o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua".

Com a contínua evolução da sociedade, o conceito de seletividade está sempre sofrendo alterações. O que é essencial nos dias de hoje, não necessariamente será no futuro. Assim, por ser um conceito indeterminado, a seletividade varia no tempo e no espaço, acompanhando as mudanças das necessidades humanas.

A energia elétrica é certamente essencial para a sociedade como um todo, não podendo ser equiparada a mercadorias supérfluas e desnecessárias para a população, independentemente da riqueza individual, como a Lei Estadual XX.XXX impôs. A satisfação do interesse público é um dos deveres concedidos ao Estado

³⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. 60. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

v. 1.

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.326.

pela Constituição Federal, ou seja, as ações do Estado devem sempre estar voltadas para a vontade da sociedade. Nesse sentido, é dever do Estado interpretar a Constituição da forma mais benéfica para a população e, conseqüentemente, possibilitar o alcance do interesse público, dever o qual o Estado não está cumprindo.

É concedido ao Estado, em certas ocasiões, o poder discricionário, ou seja, é garantido ao Estado determinada liberdade para dispor sobre determinadas matérias. Porém, esta liberdade, encontra limites nas normas jurídicas vigentes e, no caso exposto, é evidente que o Estado ultrapassou essa limitação. Dessa forma, quando o Estado implementa Lei Estadual, na qual não estabelece a essencialidade de acordo com a visão do Direito, cabe ao contribuinte, a empresa SOUTO BORGES LTDA, socorrer-se ao judiciário. Por força do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, deve esta Corte Superior controlar o ordenamento jurídico para reprimir violações ao direito. Para o Ex-Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros³⁸, "O Poder Judiciário tem não apenas a competência, mas igualmente o dever de investigar a questão (CF, art. 5º, XXXV), de modo a afastar do cenário jurídico a lei inconciliável com a proteção constitucional ao contribuinte."

Como é cediço, a seletividade é consequência do princípio da capacidade contributiva, a qual relaciona-se com a proteção de direitos fundamentais e de valores constitucionais, sujeitos ao controle judicial. Assim, cabe à este Tribunal analisar se a seletividade, prevista no art. 155, II, §2º, III, da CF, foi respeitada, quantitativamente, na regra instituída de incidência do ICMS e, respeitados os limites jurídicos, o judiciário não deverá determinar a alíquota a ser utilizada. Para Hugo de Brito Machado³⁹ "Não se trata de poder discricionário. Trata-se de liberdade que decorre simplesmente da vagüidade dos conceitos [sic] utilizados nas normas. Liberdade que está, sem dúvida, submetida ao controle judicial".

Parece contraditório a legislação tributária estadual XX.XXX considerar a energia elétrica como supérflua ao impor alíquota de 25%, enquanto a Constituição

³⁸ BRASIL. Procuradoria Geral da República. Parecer nº 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR, assinado pelo ex-Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/energia-telefonica-nao-podem-aliquota.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2021.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito, 2008.

Federal a eleva à condição de serviço público, necessário e indispensável. De acordo com Manoel Cavalcante deLima Neto e Antônio Alves Pereira Netto⁴⁰:

A decisão judicial ao acatar o excesso inconstitucional que elevou a alíquota declara a inconstitucionalidade da classificação da energia elétrica dentre as mercadorias supérfluas e reconduz as operações de consumo decorrente da comercialização à alíquota genérica e aplicada aos demais contribuintes, recompondo, assim, o tratamento adequado ao princípio da isonomia. Com esse comando o judiciário estará atuando dentro de sua função de legislador negativo e protegendo o direito individual lesado.

Ao tributar de forma majorada o ICMS incidente sobre energia elétrica, o legislador está, evidentemente, indo contra o direito da facilitação do acesso a esse produto essencial e indispensável. A definição da energia elétrica como essencial ou supérflua, para fins de tributação pelo ICMS, encontra limitação jurídica e, assim, deve ser passível de controle judicial, eis que não invade o campo de discricionariedade do legislativo e estaria assegurando o direito da Requerida. Assim defende o Ministro Marco Aurélio⁴¹:

Não se trata de anômala atuação legislativa do Judiciário. Ao contrário, o que se tem é glosa do excesso e, conseqüentemente, a recondução da carga tributária ao padrão geral, observadas as balizas fixadas pelo legislador comum, no papel que lhe é próprio. Atua-se em âmbito essencial, assegurando direitos e garantias do contribuinte e preservando a moldura desenhada pelo constituinte de 1988. É hora de perceber que não há espaço para a sanha arrecadatória dos entes federados no que se sobreponha aos limites previstos no ditame maior.

⁴⁰ NETO, Manoel Cavalcante de Lima; NETTO, Antônio Alves Pereira. A Energia Elétrica como Mercadoria Supérflua para Fins do ICMS e seu Controle Judicial. Revista Jurídica Unicuritiba, v.3, 2020.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 714.139/SC. Voto do Relator(a): MARCO AURÉLIO. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/marco-aurelio-icms.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2021.

No julgamento das ADIs 3.105⁴² e 3.128⁴³, nas quais reconheceu a inconstitucionalidade de emenda constitucional da tributação dos inativos, a Ministra Relatora Ellen Gracie pontuou seguinte:

Na presente hipótese, o controle de constitucionalidade é invocado para garantia da manutenção do núcleo imodificável da Constituição, que, na Constituição Federal de 1988, revela-se, explicitamente, em seu art. 60, 40. Esta Corte, ao julgar procedentes as ações diretas que impugnaram a instituição do IPMF, autorizada pela EC no 3/93, declarou que "uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, g da C.F.) (ADI no 939, rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.03.94).

A Requerente não objetiva que esta colenda Corte crie alíquota, mas que aplique a alíquota similar à situação da essencialidade da energia elétrica. É necessário pontuar, que tal discussão é ultrapassada, eis que o Supremo Tribunal Federal não atuaria como legislador positivo. Logo, a partir do que foi exposto, é clara a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº XX.XXX, ao sujeitar a comercialização de energia elétrica a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Ainda, impende ratificar a necessidade do controle judicial para fins de proteção do disposto na Constituição Federal e do Estado Democrático de Direito.

3. CONCLUSÃO

O legislador, no art. 155, §2º, III da Constituição Federal estabeleceu que o ICMS "poderá" se utilizar da seletividade em função da essencialidade. Em virtude disso, a maior parte da doutrina entende que a utilização da seletividade é facultativa no ICMS. Contudo, uma vez utilizada a diferenciação de alíquotas, o critério não

⁴² Supremo Tribunal Federal. ADI nº 3.105/DF. Relator(a): Ministra Ellen Gracie. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>>. Acesso em: 14 set. 2021.

⁴³ Supremo Tribunal Federal. ADI nº 3.128/DF. Relator(a): Ministra Ellen Gracie. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>>. Acesso em: 14 set. 2021.

poderá ser outro, senão a seletividade. Dessa forma, o legislador estadual possui o dever de observar a seletividade em função da essencialidade na aplicação de diferentes alíquotas para bens e serviços.

Nesse sentido, verifica-se que a energia elétrica é um bem inquestionavelmente essencial e, em virtude disso, não poderia ser tributada em alíquota superior à alíquota de bens luxuosos, que são considerados supérfluos em termos de essencialidade. Portanto, constata-se uma evidente inconstitucionalidade na aplicação de alíquotas majoradas para o ICMS.

A interpretação não poderia ser outra, uma vez que a utilização da seletividade em tributos indiretos, como é o ICMS, visa atender à justiça fiscal, onerando-se menos os bens de maior necessidade, que são consumidos por toda a população. Essa medida objetiva combater a regressividade fiscal, de modo a evitar que as pessoas com menor poder aquisitivo paguem proporcionalmente mais tributos que as pessoas com maior poder aquisitivo.

Ademais, o que a Recorrente visa não é que o Poder Judiciário atue como legislador positivo, mas que o Poder Judiciário garanta o respeito às normas e princípios constitucionais, observando-se o princípio da supremacia da Constituição. Portanto, o que se pretende é a declaração da inconstitucionalidade da instituição de alíquota de ICMS para a energia elétrica acima dos bens considerados essencialmente úteis.

4. PEDIDOS

Ante todo o exposto, pede que o presente recurso seja integralmente provido, declarando a inconstitucionalidade da alíquota de ICMS sobre a energia elétrica arbitrada em patamares superiores ao da alíquota incidente sobre as mercadorias especialmente úteis.

Nestes termos,

Pede-se deferimento.

LOCAL, data.

Advogado/OAB XX.XXX.

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIA À JURISPRUDENCIA

BRASIL. TJRJ. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0046584-48.2008.8.19.0000. Órgão Especial, Rel. Des. Marco Antônio Ibrahim, j. 13/10/2014)

<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004B970A0110C99D BC7A44D03D5B1DE2210C5033264031D>. Acesso em: 29 ago. 2021.

BRASIL. Procuradoria Geral da República. Parecer nº 1106/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR, assinado pelo ex- Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/energia-telefonica-nao-podem-aliquota.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2021.

Supremo Tribunal Federal. ADI nº 3.105/DF. Relator(a): Ministra Ellen Gracie. Disponível em:

< <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>>. Acesso em: 14 set. 2021.

Supremo Tribunal Federal. ADI nº 3.128/DF. Relator(a): Ministra Ellen Gracie. Disponível em:

< <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>>. Acesso em: 14 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 6432, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 13-05-2021. PUBLIC 14-05-2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446260/false>. Acesso em 26/08/2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 6588, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 31/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-159 DIVULG 09-08-2021. PUBLIC 10-08-2021) <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur450643/false>. Acesso em 26/08/2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 714.139/SC. Voto do Relator(a): MARCO AURÉLIO. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/marco-aurelio-icms.pdf>. Acesso em: 13 set. 2021.

BRASIL. TJPI. REEX: 201000010058627 PI 201000010058627, Relator: Des. Brandão de Carvalho, Data de Julgamento: 10/06/2014, 2ª Câmara Especializada Cível) <https://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/388010760/apelacao-reexame-necessario-reex-201000010058627-pi-201000010058627>. Acesso em: 30 ago. 2021.

REFERÊNCIAS À LEGISLAÇÃO

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. Lei nº 7.783 de 28 de junho de 1989. **Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 28 de junho de 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM. Acesso em 26 ago. 2021

BRASIL Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 25 ago. 2021.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/cartilha/2011/cartilhaJusticaFiscalTributaria/index.html?page=4>>. Acesso em 12 de set. 2021.

ARAGÃO NETO, Francisco de Assis; CALOU, Marília Bitencourt Campos. **O acesso à justiça como direito e garantia fundamental na Constituição Federal de 1988 e a competência legislativa concorrente: conflitos jurídicos entre a união e estados da federação. XXIII Congresso Nacional do CONPEDI/UFPB**. Acesso à justiça III, págs. 154-173. Disponível em: <<http://publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=225>>. Acesso em: 01 ago. 2021.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro – 14.ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.**

BASTOS, Celso Ribeiro; e MARTINS, Ives Gandra. **"Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988"**. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 171

BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, jul./ago. 2017

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara. Seletividade 'seletiva'? STF e o ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações. **JOTA**. 23 mar. 2020 Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/seletividade-stf-icms-23032021>>. Acesso em: 28 ago. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.326.

GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: **para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu**. In: COÊLHO, Sacha Calmon (Coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – Estudos em Homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi, Belo Horizonte: Fórum, 2016, p.427-443

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Método, 2006.

LOBO, Ricardo Torres. **Tratado de Direito constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários** – 2. ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Curso de direito processual civil moderno**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **A seletividade como Instrumentos Extrafiscal e seus limites**. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte. Fórum, 2017.

NETO, Manoel Cavalcante de Lima; NETTO, Antônio Alves Pereira. **A Energia Elétrica como Mercadoria Supérflua para Fins do ICMS e seu Controle Judicial**. Revista Jurídica Unicuritiba, v.3, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

Percentual da população com acesso à energia elétrica. IBGE. Disponível em: < <https://odsbrasil.gov.br/objetivo7/indicador711>>. Acesso em: 27 ago. 2021.

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

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Ed. 62. Nov. de 2000.

SOARES, Carlos Henrique; DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. **Manual elementar de processo civil**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 60. ed. Rio de Janeiro:Forense, 2019. v. 1.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 516
CONTRIBUINTES

Ana Carolina Vianna da Silva

Gabriella Teixeira Campos

Jaqueline de Oliveira Batista

Mateus Pertile

Tales Cavalli Rodrigues da Silva

Vinicius de Camargo Rivera

1 DA SÍNTESE DOS FATOS

Inicialmente, cumpre salientar que a empresa Souto Borges LTDA, situada dentro de determinado estado da Federação, comercializa energia elétrica, estando submetida à alíquota de ICMS de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica, ante a legislação vigente. Quando a comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, porém, a alíquota do tributo é de 12%.

É certo, neste sentido, que a legislação do estado adota alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores, e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário (exceto itens luxuosos, para os quais a alíquota é de 22%).

Em que pese esse tratamento tributário distinto na distribuição de alíquotas, é evidente a apreciação das mercadorias e serviços supramencionados de acordo com a sua essencialidade.

Portanto, resta incontroverso que a atividade que a empresa exerce é essencial, uma vez que a comercialização de energia elétrica funciona como pré-requisito e condiciona diversas atividades no meio urbano e rural, sendo imprescindível para diversos setores da sociedade.

Ademais, não há dúvidas de que a energia elétrica deveria estar submetida à alíquota inferior da atual alíquota geral de 18%, chegando à alíquota zero prevista para as mercadorias essenciais, ou, ao menos, à alíquota de 7% prevista para mercadorias essencialmente úteis.

Não obstante, após a empresa mover medida judicial julgada improcedente em primeira instância, e após sucessivos recursos, de maneira que não restou outra alternativa ao recorrente senão requerer, respeitosamente, o reconhecimento de seu direito perante o Supremo Tribunal Federal e seus digníssimos ministros.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS)

O tributo ora discutido é classificado como indireto, uma vez que a carga tributária é embutida no preço final do produto, e repassada ao consumidor. Sua incidência se dá mediante diversas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, entre outros.

Observa-se, neste íterim, o disposto no artigo 2º, da Lei Complementar 87/1996:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

No que tange à sua seletividade, por outro lado, importantes são as lições de CARVALHO (2007, p. 75):

Impondo que as alíquotas do imposto sejam estipuladas seletivamente, em função do grau de essencialidade dos produtos, serviu-se, para tanto, da divisão dos produtos em três categorias: a) necessárias à sobrevivência (alíquotas); b) úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas) e c) produtos de luxo (alíquotas significativas).

A discussão do caso em tela encontra escopo na prestação de serviços de fornecimento de energia elétrica, ao passo que sua alíquota pode variar, a depender da essencialidade atribuída à prestação do serviço.

2.1 BREVE HISTÓRICO DO SURGIMENTO DA ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL

A década de 1880 foi marcada pelo surgimento da energia elétrica no Brasil. Inicialmente, seu uso foi limitado a alguns serviços públicos e à atividade fabril. A chegada de diversos grupos estrangeiros monopolizaram o setor elétrico, fazendo com que, em 1930, fosse atingida uma ampla base produtiva.

Após esse momento inicial, diversos acontecimentos históricos e políticos - nacionalizações e privatizações - foram moldando o cenário da produção de energia no país, em crescente expansão por conta de sua alta demanda.

Desde então, a energia elétrica vem sendo consumida em larga escala por todo o mundo. E seu consumo reflete no sistema de tributação nacional. A Recorrente, por sua vez, orgulha-se de ser uma empresa notória no ramo, reconhecida pelo fornecimento eficaz e limpo de energia elétrica.

3 INTERPRETAÇÃO DO VERBO PODERÁ COMO DEVER - A SELETIVIDADE PREVISTA NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NÃO SE ENQUADRA COMO MERA FACULDADE - PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE

Dispõe o Art. 155 §2º, III, da Carta Magna:

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;

Tal norma legal é o cerne do debate jurídico em apreço, especialmente ao que tange ao vernáculo “poderá”.

Explica-se.

A palavra “poderá” semanticamente carrega o entendimento daquilo que é facultativo, uma mera escolha. Apesar do exposto, se faz necessária uma análise sistemática do ordenamento pátrio, para que se expresse o que o constituinte com seu poder constitucional originário efetivamente pretendia regular.

Nesse íterim, é mister que a interpretação do verbo em questão se dê perante a concepção de um dever e não de um mero livre arbítrio do aplicador do direito. A esse respeito, temos as lições de BALEEIRO, 2006, p. 436:

O art. 155, § 2º, III, em sua literalidade, parece estabelecer a seletividade no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e serviços como uma faculdade, diferentemente da imperatividade, do mesmo princípio, em relação ao imposto sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I).

Entretanto, uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que consagra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, evidencia que o verbo ‘poderá’, utilizado na redação do art. 150, § 2º, III, como sói acontecer com muitas expressões legislativas, tem conotação de dever, ou de imperatividade.

De igual modo, a jurisprudência segue o mesmo entendimento:

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%. (STF - RE 714139/SC, Tema 745 - Relator: Min. Marco Aurélio, data de julgamento: 12/06/2014, data de publicação DJe: 26/09/2014).

4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da isonomia, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, veda o tratamento desigual de contribuintes que se encontram em

situação equivalente.

Sobre a norma, preleciona Carrazza (2006, p. 78):

De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regraspeculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições.

Com base neste preceito, surge o princípio da capacidade contributiva, presente no texto legislativo do § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal, o qual assegura aos contribuintes o caráter pessoal dos impostos, na medida em que são graduados segundo a capacidade econômica de cada ente contribuinte.

Segundo Baleeiro (2010, p. 276), o princípio da capacidade contributiva representa "sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana uma fração qualquer do custo total de serviços públicos".

Sendo assim, à baila do ponto central que está sendo discutido no presente recurso, o constituinte teria estabelecido uma determinação ao legislador estadual quanto à seletividade, e não mera recomendação, de modo que previsões de extrafiscalidade envolvendo o ICMS devem ser condicionadas ao caráter essencial do bem ou do serviço tributado.

Resta demonstrado, portanto, que tal condição fere gravemente os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se, mediante a exposição dos argumentos amealhados acima, que o mérito da presente demanda recai sobre os seguintes pontos principais:

- A prestação de serviços de fornecimento de energia elétrica é considerada serviço essencial, e por tal motivo, deve ser submetida à alíquota zero do ICMS, porquanto o verbo poderão previsto no texto constitucional ostenta caráter obrigatório;
- O ferimento, pelo constituinte, dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, representa afronta ao direito do contribuinte em condicionar o caráter essencial ao serviço.

6 PEDIDOS

Em razão de todo o exposto, requer o provimento do Recurso Extraordinário, para que seja reconhecido o caráter essencial do serviço prestado pela Recorrente, ajustando a alíquota do ICMS a zero.

Ademais, na remota hipótese deste não ser o entendimento adotado pelo Pretório Excelso, que ao menos subsidiariamente seja reconhecida a alíquota de 7% prevista para mercadorias especialmente úteis.

Nestes termos,

Pede eferimento. Local, data.

ADVOGADO(A) OAB/UF.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16 ed. atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006. BRASIL.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1972.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28º edição. São Paulo: Editora Malheiros.

CMEB (Centro da Memória da Eletricidade no Brasil). **Panorama do setor de energia elétrica no Brasil**. Rio de Janeiro, 1988. ISBN 85-85147-03-2.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, n. 62, nov. 2000, p. 70-77.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE N° 517
CONTRIBUINTE

Alessandra Gonçalves da Fonseca
Camila Campos Ribeiro de Siqueira
Carlos Henrique Jesus de Souza
Flavia Gomes Santolin Perim
Gabriella Mena Ogusuku
Guilherme Carneiro Magalhães
Hélio Pinto da Silva Junior
Júlia Cardoso Bernardes Pires
Lucas Cunha Do Valle Poubel
Tainá Campos Rabelo

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

1. BREVE RESUMO DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela **EMPRESA SOUTO BORGES LTDA.** em face do acórdão do Tribunal *a quo* que julgou válida a Lei Estadual que fixou a alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para energia elétrica no valor de 25% (vinte e cinco por cento), em nítida violação ao disposto no art. 150, II e IV e art. 155, § 2º, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988).

Malgrado o ESTADO, ora RECORRIDO, estabeleça mais de uma alíquota para o ICMS, não foi observado o critério da essencialidade para diferenciação do serviço tributado. Isso porque, em vez de adotar alíquota zero para comercialização de energia elétrica, enquanto mercadoria essencial, ou, no máximo, uma alíquota de 7%, utilizada para mercadorias especialmente úteis, adotou alíquota de 25%, superior à alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral e à alíquota de 22% para mercadorias luxuosas. Ou seja, foi adotada a seletividade de alíquotas, mas não foi observado o intrínseco critério constitucional da essencialidade, prescrito no art. 155, §2, III, da CRFB/1988.

Frente à flagrante inconstitucionalidade, a ora RECORRENTE moveu medida judicial que, até então, foi improcedente. Diante disso, não restou outra alternativa senão a interposição do Recurso Extraordinário, na forma do art. 102, II, "a", da CRFB/1988, uma vez que a lei viola expressamente o princípio da seletividade em função da essencialidade.

Este Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu repercussão geral à questão e, por essa razão, o julgamento foi pautado com sustentação oral requerida por ambas as partes. Destarte, não há dúvida que o acórdão proferido pelo Tribunal *a quo* afrontou os dispositivos da CRFB/1988 retromencionados, motivo pelo qual merece ser reformado por esta Eg. Suprema Corte, conforme as razões expostas a seguir.

2. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

Com a promulgação da CRFB/1988, a diferenciação das alíquotas do ICMS foi instituída em razão da essencialidade dos serviços e produtos tributados. Isso é o que diz a literalidade do art. 155, §2º, III, da Constituição de 1988: o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Em que pese o dispositivo preveja que este imposto “poderá ser” seletivo, a aplicação do princípio da seletividade pelo legislador infraconstitucional é obrigatória. Isso porque, como bem ensina Roque Antonio Carrazza¹, estabelecer um poder a uma pessoa política é, na verdade, impor-lhe um **dever**. Por essa razão, as pessoas políticas - o ESTADO - têm, na verdade, *poderes-deveres*. Nesse sentido é que o “poderá” do dispositivo em comento equivale a um peremptório “deverá”, não configurando, no direito público, uma mera faculdade do legislador, mas sim uma norma cogente, de observância obrigatória.

Assim, a seletividade e seu critério de aplicação, o da essencialidade, surgem como parâmetros constitucionais de **atuação e dever estatal**. Enquanto a seletividade diz respeito à diferenciação na onerosidade da tributação, de modo a selecionar produtos, rendimentos, atividades ou serviços, **a essencialidade é o critério adotado pela CRFB/1988 para essa seleção no ICMS.**²

In casu, todavia, não há que se discutir a facultatividade ou a obrigatoriedade da seletividade, uma vez que o ESTADO adotou alíquotas seletivas. Contudo, ao fazê-lo, selecionou-as e as discriminou de forma **arbitrária, em patente violação ao critério constitucional da essencialidade, uma vez que, adotada a seletividade, ele é de observância obrigatória**³.

No presente caso, o ESTADO, ao invés de adotar alíquota zero para comercialização de energia elétrica, enquanto mercadoria essencial, ou, ao máximo, uma alíquota de 7%, a qual é utilizada para mercadorias especialmente úteis, adotou

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 438-439.

² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados. 2007. p. 307.

³ Nesse sentido, “dúvida realmente não pode haver. Se o ICMS tiver alíquotas diferentes, a diferença há de ser estabelecida em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.155, ago. 2008. p.51.

alíquota majorada, de 25%, superior à geral e às alíquotas reservadas para itens luxuosos. Pergunta-se: qual o critério paratanto? Nenhum, senão o simples arbítrio inconstitucional. Absurdo perpetuar tal situação, em total desproporcionalidade e irrazoabilidade das alíquotas aplicadas.

Sobre o tema, **a Segunda Turma desta Eg. Corte, por unanimidade, já decidiu pela observância obrigatória do princípio da seletividade, afastando-se a incidência de alíquotas exorbitantes de ICMS sobre serviços essenciais, por meio de análise comparativa. Cita-se o julgamento do AgR RE 634.457, em que se decidiu pela inconstitucionalidade da fixação de alíquota de ICMS sobre energia elétrica em 25%, que se fazia desarrazoada quando comparada às alíquotas menores estipuladas para produtos supérfluos, em situação semelhante ao presente caso.**

Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a **observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.** II – No caso em exame, o **órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações** – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. (...) (STF - RE 634457 AgR, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 15 ago. 2014).

Em semelhança, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJBA) consolidou o entendimento de que a essencialidade é inerente à seletividade no regime de tributação do ICMS ao considerar inconstitucional a abusiva alíquota de

ICMS fixada no valor de 25%, no recente julgamento da Apelação n. 0325001-13.2011.8.05.0001⁴.

Ademais, a aplicação da seletividade em função da essencialidade se faz indispensável tendo em vista que é o mecanismo adotado para aproximar o ICMS da personalidade dos impostos, à luz do art. 145, §1.º, da CRFB/1988⁵, na medida em que é impossível avaliar as circunstâncias patrimoniais pessoais diante de tributos indiretos sobre o consumo.⁶ Em outras palavras a capacidade contributiva não é hábil a concretizar a progressividade nos impostos sobre o consumo, cabendo à seletividade em razão da essencialidade exercer essa função, ao determinar a aplicação de alíquotas nulas ou mais baixas sobre os produtos ou serviços indispensáveis para a vida digna, os quais, indubitavelmente, serão consumidos pelos mais pobres.

Assim, a seletividade em função da essencialidade é capaz de proporcionar maior justiça à tributação sobre o consumo, sendo instrumento essencial para mitigar atribuição regressiva da energia elétrica. Essa diferenciação de alíquotas tem como consequência a transformação do ICMS em imposto de caráter extrafiscal, instrumento de política econômica cuja função preponderante é a

⁴ "APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ICMS - ENERGIA ELÉTRICA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA. ILEGITIMIDADE ATIVA. PRELIMINAR REJEITADA. SELETIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. ESSENCIALIDADE POR NATUREZA. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA. SENTENÇA MANTIDA. APELO IMPROVIDO. [...] Sendo, todavia, indubioso que o **Estado da Bahia tenha decidido adotar o critério da seletividade na cobrança do ICMS energia elétrica, não lhe resta alternativa senão respeitar a essencialidade inerente à seletividade.** Caso em que a distorção normativa violadora do princípio da capacidade contributiva resta evidente, uma vez que a norma estadual implementou alíquota seletiva (25%) para energia elétrica (bem essencial por natureza) na mesma medida para as operações de produtos notadamente supérfluos (tais como cigarros e bebidas alcoólicas). [...]" (TJBA, Classe: Apelação, Número do Processo: 0325001-13.2011.8.05.0001, Relator(a): TELMA LAURA SILVA BRITTO, Publicado em: 01/06/2021) (g.n.)

⁵ "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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte." (g.n.)

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª Ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, n.p.: "[a] boa doutrina ensina que, nos sistemas jurídicos em que se consagra o princípio da igualdade e da capacidade econômica, a seletividade impõe-se. É que nos impostos que repercutem no consumidor, tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (que afinal é quem suporta o encargo tributário)".

distributiva⁷, pela qual os menos favorecidos devem ser excluídos da repartição do ônus de financiamento do Estado.

Importante frisar que, apesar do acesso à energia elétrica não se encontrar expresso no texto constitucional como um direito fundamental, vislumbra-se no §2º do art. 5º, da CRFB/1988⁸, a chamada "cláusula aberta dos direitos fundamentais", a qual possibilita uma abertura material para a ampliação do rol de direitos fundamentais com base naqueles já expressamente adotados pela Constituição. Assim, autoriza-se o englobamento de novas garantias que não se encontram taxativamente localizadas nos Títulos I e II da CRFB/1988.

Dessa forma, sobretudo em decorrência do princípio da dignidade da pessoa humana⁹, que é previsto no art. 1, III da CRFB/1988 e exige a observância de parâmetros mínimos para uma vida digna, o reconhecimento do direito fundamental ao acesso à energia elétrica se mostra, de fato, imprescindível. Tanto o é que está em tramitação, no Senado Federal a **Proposta de Emenda Complementar (PEC) 44/2017¹⁰** para incluir expressamente o acesso à energia elétrica no rol de direitos sociais do art. 6º da CRFB/1988. Basta imaginarmos uma situação hipotética, na qual inexistisse energia elétrica: alimentos estragariam rapidamente, não haveria segurança pública, iluminação pública, hospitais e empresas entrariam em colapso. **O que se percebe é que a energia elétrica não é apenas essencial¹¹ por si só, mas é**

⁷ Na Constituição Federal anterior, de 1967, não se aplicava a seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), uma vez que se caracterizava como um imposto proporcional, cuja alíquota única incidia sobre todos os produtos. Além disso, tratava-se de imposto eminentemente fiscal, cuja finalidade exclusiva era a arrecadação aos cofres públicos.

⁸ "Art. 5º [...] § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte." (g.n.)

⁹ Nesse sentido, o STJ, no AgRg no Recurso Especial nº 1.256.674-AM, de Relatoria do Min. Herman Benjamin, julgado em 16.09.2014, prezou pelo mínimo existencial e, portanto, pela dignidade da pessoa humana ao proteger um consumidor hipossuficiente do corte de fornecimento de água e energia elétrica.

¹⁰ SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 44, de 2017**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131846>>. Acesso em: 14 set. 2021.

¹¹ "PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. INVIABILIDADE DE SUSPENSÃO DO ABASTECIMENTO NA HIPÓTESE DE DÉBITO DE ANTIGO PROPRIETÁRIO. PORTADORA DO VÍRUS HIV. NECESSIDADE DE REFRIGERAÇÃO DOS MEDICAMENTOS. DIREITO À SAÚDE. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido da impossibilidade de suspensão de serviços essenciais, tais como o fornecimento de energia elétrica e água, em função da cobrança de débitos de antigo proprietário. [...]" (REsp 1245812/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2011, DJe 01/09/2011) (g.n.)

imprescindível para a efetivação de todos os direitos fundamentais dos cidadãos, como a alimentação, a segurança, a própria vida e o mínimo existencial. Ocorre que, a partir do momento em que o ESTADO impôs alíquotas exacerbadas, dificultou a concretização destas garantias constitucionais.

Acrescente-se a isso que a significativa incorporação da energia elétrica na vida contemporânea se deu, principalmente, nos últimos dois séculos¹² e, atualmente, sua distribuição é essencial para o desenvolvimento das atividades mais simples e básicas do cotidiano. Dessa forma, em vista da crescente dependência da população ao acesso à energia elétrica, admitir o emprego de altas alíquotas para seu fornecimento, como faz o ESTADO, é um inequívoco traço de **regresso civilizatório, situação defesa em nossa Constituição pelo implícito princípio da vedação ao retrocesso social, reconhecido por esta Eg. Corte**¹³. Como bem exposto por Ingo W. Sarlet¹⁴, este princípio atua como baliza para evitar medidas que restrinjam ou violem direitos sociais, servindo como efetiva proteção a direitos fundamentais, como é o caso da concretização da própria dignidade humana.

Por certo, a essencialidade, nos remete àquilo que é indispensável e necessário à manutenção da vida humana. Afinal, à luz de Humberto Ávila, **essencial é tudo aquilo que possui importância decisiva na garantia de preceitos constitucionais básicos, como a dignidade humana, a vida e a saúde do homem**¹⁵. No mesmo sentido, Kiyoshi Harada entende que bem essencial não é apenas aquele que atende necessidades biológicas básicas, mas tudo aquilo que é exigido no mundo contemporâneo como padrão de vida digna e decente para a maioria da população.¹⁶

¹² ROSA, Taís Hemann da. **O acesso à energia elétrica como manifestação do direito ao mínimo existencial**: uma análise com ênfase na dimensão defensiva do direito de acesso à energia elétrica. Disponível em:

<https://tede2.pucrs.br/tede2/bitstream/tede/6787/2/DIS_TAIS_HEMANN_DA_ROSA_PARCIAL.pdf>. Acesso em: 14 set. 2021.

¹³ Cabe pontuar que o STF tem reconhecido a existência do princípio da vedação de retrocesso social na CRFB/1988, utilizando-o, inclusive, como fundamento para julgamentos em matéria tributária, como nas ADIs 1.946/DF, 3.104/DF, 3.105/DF e 3.128/DF.

¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. A assim designada proibição de retrocesso social e a construção de um direito constitucional comum latinoamericano. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC**. Belo Horizonte, ano 3, n. 11, jul./set. 2009.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 380.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 47.

Nisso se mostra a sabedoria de nossa Constituição ao já determinar que as mercadorias essenciais à existência devem se submeter a alíquotas reduzidas, ao passo que devem incidir alíquotas majoradas aos produtos de consumo restrito e supérfluo das classes de maior poder aquisitivo, em consonância ao magistério de Misabel Derzi.¹⁷

Não é por outra razão que a **Lei Federal nº 7.883/1989**¹⁸ dispõe, em seu art. 10, I, que a produção e a distribuição de **energia elétrica são serviços essenciais** e, por conseguinte, não podem ser paralisados em casos de greve. O legislador impôs a continuidade da prestação desses serviços porque a sua interrupção inviabilizaria a própria sobrevivência da sociedade, a dignidade e a realização da cidadania, fundamentos estes da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 1º, II e III, da CRFB/1988.

Além disso, o **Decreto nº 4.873/2003** instituiu o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso de Energia Elétrica, mais conhecido como "LUZ PARA TODOS", a fim de buscar **permitir o acesso a esse serviço essencial pela parcela da população do meio rural brasileiro que ainda não o tinha**.¹⁹

Como se não bastasse, em âmbito internacional, o Brasil é signatário da Agenda Mundial De Desenvolvimento Sustentável da ONU que estabelece os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Dentre tais objetivos, destaca-se, para fins da presente controvérsia, o de **número 7**, pelo qual se reconhece a **energia elétrica como serviço fundamental para a vida cotidiana e também para a produção industrial global**. Por obrigação internacional, é imperioso incentivar o acesso à "**energia barata**, confiável, moderno e a **preços acessíveis a serviços de energia**"²⁰.

Ora, **a tributação é fator que influencia diretamente no preço cobrado pela energia**. Mais do que isso, é um importante fator de atuação estatal, sendo a forma pela qual o Estado tem o *poder-dever* de facilitar e incentivar, em vista dos objetivos nacional, internacional e constitucionalmente firmados.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007. p. 188.

¹⁸ "Art. 10 São considerados **serviços ou atividades essenciais**: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de **energia elétrica**, gás e combustíveis;" (g. n.)

¹⁹ Insta pontuar que o Decreto nº 9.357/2018 prorrogou esse programa até o ano de 2022.

²⁰ IPEA. **Objetivos De Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/ods/ods7.html>>. Acesso em: 10 ago. 2021.

Frisa-se, **o compromisso internacional exige a atuação de todos os Poderes da República e a participação do STF é imprescindível para a efetivação dessas medidas**, como se afirma na página virtual da própria Corte.²¹ Assim, os ODSs têm sido - e devem ser - levados em consideração pelo STF em seus julgamentos, sobretudo em repercussão geral, como o presente caso. Isso porque, ao fixar o respeito à seletividade em função da essencialidade, há possibilidade de se empreender ações concretas no âmbito do STF.

Além disso, à luz de uma interpretação sistemática da Constituição, **a finalidade fiscal deste imposto deve ser também compatibilizada com o objetivo de diminuição dos impactos ambientais decorrentes das atividades econômicas.**²² A tributação onerosa sobre a comercialização de energia elétrica de fonte renovável vai de encontro à previsão do art.170, VI, da CRFB/1988, que dispõe sobre a possibilidade de se oferecer tratamento diferenciado de acordo com o impacto ambiental do bem ou serviço analisado²³. Veja-se que o impacto ambiental das hidrelétricas é menor se comparado às demais matrizes energéticas, o que ensejaria algum tipo de desoneração da RECORRENTE, mas o que se vislumbra na lide é a adoção, pelo ESTADO, de uma atitude totalmente desarrazoada e discrepante da esperada.

Ao desconsiderar a seletividade em função da essencialidade na tributação da energia elétrica, o **ESTADO deixou de observar padrões mínimos de razoabilidade e proporcionalidade**²⁴ que devem ser aplicados enquanto forma de minimizar a onerosidade da tributação e respeitar a propriedade privada. O resultado disso é o

²¹ STF. **Agenda 2030**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/>>. Acesso em: 04 set. 2021.

²² Nesse sentido, é preciso levar em consideração “[u]ma ‘ambientalização’ dos impostos clássicos que não põe em causa a sua natureza de impostos fiscais, convertendo-os, por essa via, em impostos de natureza extrafiscal ao serviço da protecção do meio ambiente. O que acontece é que, ao modelar tais impostos o legislador tem em conta os objectivos ambientais. [...]” Cf.: NABAIS, Casalta. **Tributos com fins ambientais**. Lisboa: ICJP, 2008, p. 22. Disponível em: <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2020.

²³ BEVILACQUA, Lucas; SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Incentivos Fiscais de ICMS e Seletividade Ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45, p. 245-263, São Paulo, 2º sem. 2020; CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo direito ambiental. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, vol. 14, n. 81, Belo Horizonte, maio/jun. 2015, p. 38-45.

²⁴ ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Estado de Direito – estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 162.

confisco, medida de caráter sancionatório, excepcionalmente admitida nas hipóteses previstas pela Constituição da República, mas nunca no campo do Direito Tributário.

A vedação ao confisco, prevista no art. 150, IV, CRFB/1988, é princípio basilar em relação à tributação, que visa inibir a expansão exacerbada do tributo diante de atividades que sejam de proveito coletivo. Isto pois nenhum imposto deve ser “criado, calculado ou cobrado de modo a prejudicar, tornando ineficiente, ainda menos paralisando ou obstruindo, a atividade produtiva do contribuinte”, como ocorre no caso da energia elétrica²⁵.

Este entendimento é reiteradamente utilizado por este Eg. STF para vedar a injusta apropriação pecuniária por parte do sujeito ativo da relação jurídico-obrigacional. Nesse sentido, aplica-se, justamente, a razoabilidade enquanto parâmetro de ponderação:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo) [...] (STF - ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086) (g.n.)

Portanto, pugna-se, de pronto, pela declaração da inconstitucionalidade da alíquota de 25% sobre a comercialização de energia elétrica, devendo-se aplicar uma alíquota zero, ante a inequívoca e primária essencialidade da energia para que (i) se ofereça condições mínimas de vida aos cidadãos; (ii) a tributação concretize seu papel extrafiscal; e (iii) seja observada a legislação constitucional e infraconstitucional brasileira, bem como a agenda internacional.

²⁵ PACHECO, Cláudio *apud* MACHADO, Hugo de Brito. Capacidade contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, Resenha Tributária, 1989. p. 133.

Subsidiariamente, caso se entenda pela impossibilidade da aplicação dessa alíquota, necessário que a energia elétrica seja, minimamente, enquadrada à alíquota de 7%, vez que resta nítida que a energia elétrica é especialmente útil e, inclusive, é imprescindível para a utilidade das mercadorias sujeitas atualmente por essa alíquota, como eletrodomésticos e computadores.

3. INCONSTITUCIONALIDADE DAS ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS DE ICMS INCIDENTES SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO

Conforme retromencionado, a legislação vigente do ESTADO estabelece alíquotas diferenciadas de ICMS incidentes sobre as operações de comercialização de energia elétrica, quais sejam: (i) a **alíquota de 25% sobre as operações com energia elétrica em geral**; e (ii) a **alíquota de 12% sobre aquelas realizadas a consumidores residenciais com consumo de até 150 kWh e a produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 kWh**.

Essa aplicação de alíquotas de ICMS diferenciadas em função do nível de consumo fere frontalmente os preceitos constitucionais. É o que passamos a expor.

3.1. EXCLUSÃO IMPLÍCITA DA POSSIBILIDADE DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS DE ICMS PELO ART. 155, § 2º, III, DA CRFB/1988

A Constituição de 1988, como supracitado, facultou aos Estados a criação do ICMS na modalidade de **imposto proporcional** com uma alíquota única, o qual representaria ônus de idêntico percentual para todos os produtos e serviços tributados, **ou** a criação do **ICMS com caráter seletivo**. **Caso o Estado opte pela adoção do ICMS com alíquotas seletivas - comofez o RECORRIDO -, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade** dos produtos e serviços alcançados pelo tributo, não restando margem ao legislador estadual para a escolha de qualquer outro critério, como se depreende do artigo 155, § 2º, III, da CRFB/1988.²⁶

²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 70-77, nov. 2000. p. 72.

Nesse compasso, as alíquotas seletivas do ICMS devem ser inversamente proporcionais à indispensabilidade dos produtos e serviços, conforme esclarece André Mendes Moreira²⁷. Ocorre que, **se forem adotadas alíquotas diferenciadas de acordo com onível de consumo, como no presente caso, estar-se-á admitindo que um produto se torna menos essencial tão somente em razão da quantidade que é consumida**. Ora, o fato de um hospital consumir, mensalmente, 1.016 kWh de energia elétrica por leito²⁸, por exemplo, não pode ser interpretado como um consumo supérfluo ao se comparar a uma família que consome, mensalmente, 150 kWh de energia elétrica em sua residência.

Na primeira situação, a energia elétrica serve de subsídio para a manutenção de aparelhos hospitalares e o funcionamento do hospital, sendo indispensável para a preservação da própria vida do paciente, a qual consiste em direito fundamental de todo ser humano, conforme o art. 5º, *caput*, da CRFB/1988. Não se verifica, nessa situação, sequer um “desperdício” de energia elétrica, ao qual poderia fazer jus a uma tributação mais onerosa no intuito de desestimulá-lo.

De modo semelhante, na segunda situação, a energia elétrica também configura subsídio fundamental à família, ao lhe permitir uma vida digna em conformidade com os atuais padrões sociais. É evidente, pois, que **a essencialidade é igual para todos, independente da capacidade contributiva de cada um individualmente. Isso é, a essencialidade é objetiva**, cabendo a classificação como “essencial” a partir exclusivamente da análise das características da mercadoria comercializada ou do serviço prestado.²⁹

Nesse sentido, ainda que se argumente pela constitucionalidade das alíquotas diferenciadas para se atender ao princípio da capacidade contributiva,

²⁷ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 239, p. 39-51, ago. 2015. p. 39.

²⁸ Avaliação do Mercado de Eficiência Energética do Brasil. Pesquisa de Posse de Equipamentos e Hábitos de Uso - Ano Base 2005. **Relatório Setorial: Hospitais/Clínicas**. Disponível em: <<http://www.procelinfo.com.br/services/procelinfo/Simuladores/DownloadSimulator.asp?DocumentID=%7BCF09272C%2D0917%2D42B0%2DB8D2%2D7B05AB3F3A1C%7D&ServiceInstUID=%7B5E202C83%2DF05D%2D4280%2D9004%2D3D59B20BEA4F%7D>>. Acesso em: 15 ago. 2021.

²⁹ Nesse sentido, BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 62, jul./ago., 2008. p. 40; ESTURILIO, Regiane Binbara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 143.

com respaldo no art. 145, §1º, da CRFB/1988, é necessário ter em vista que a **diferenciação das alíquotas em razão do nível de consumo é totalmente incompatível com a norma da seletividade em função da essencialidade, sob ameaça de completa perda de sentido da norma constitucional.** Isso porque **essa diferenciação faz com que uma mercadoria, embora essencial, possa ser tributada com alíquotas superiores à de mercadorias supérfluas somente em virtude de ter sido consumida em maior quantidade.**

Permitir que um bem ou serviço essencial seja tributado de forma gravosa - como ocorre por meio da legislação ora questionada - com a justificativa de que há alíquotas menos gravosas incidentes sobre um consumo reduzido desse mesmo bem ou serviço é inadmissível e inconstitucional. **Não se pode legitimar uma "seletividade seletiva"**, por meio da qual a seletividade seria aplicável apenas a alguns contribuintes que observarem o consumo mínimo previsto em lei, como pontua, de forma precisa, João Rafael de Carvalho.³⁰

Desse modo, a norma da seletividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, III da CRFB/1988, exclui, implicitamente, a possibilidade de alíquotas diferenciadas por nível de consumo. No mesmo sentido, posicionou-se o Ministro Dias Toffoli, em seu voto-vista, no RE714.139/SC, que também discute a (in)constitucionalidade da diferenciação de alíquotas do ICMS por grau de consumo de energia elétrica³¹:

Note-se que **não afasta a violação da eficácia negativa da seletividade** o fato de existir, v. g., **menor alíquota de ICMS ou isenção em relação a algumas pequenas faixas de consumo de energia elétrica ou em benefício de certa classe de consumidores de energia elétrica com pequena capacidade econômica.**

Como visto, a essencialidade da energia elétrica independe da classe na qual se enquadra seu consumidor (ou o consumo) ou da quantidade de energia elétrica consumida. A adoção de medidas de desoneração como essas últimas, mas se mantendo a incidência, em nível elevado, do ICMS sobre energia elétrica como a regra, apenas camufla a ofensa ao conteúdo mínimo da seletividade. (g.n.)

³⁰ DE CARVALHO, João Rafael L. Gândara. Seletividade 'seletiva'? STF e o ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações. **Jota.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/seletividade-stf-icms-23032021>>. Acesso em: 15 ago. 202

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139/SC.** Plenário Virtual. Minuta de

Forçoso lembrar que a adoção do princípio da seletividade em razão da essencialidade revela a função extrafiscal do ICMS, tendo em vista que demonstra a intenção do legislador em intervir na atividade econômica para viabilizar o acesso da população a bens e serviços essenciais. Diante disso, **o ímpeto arrecadatário do Estado não pode ultrapassar a função extrafiscal do tributo que visa à garantia do direito fundamental à energia elétrica e, em segundo plano, os direitos fundamentais à vida digna, à alimentação, à educação etc.**

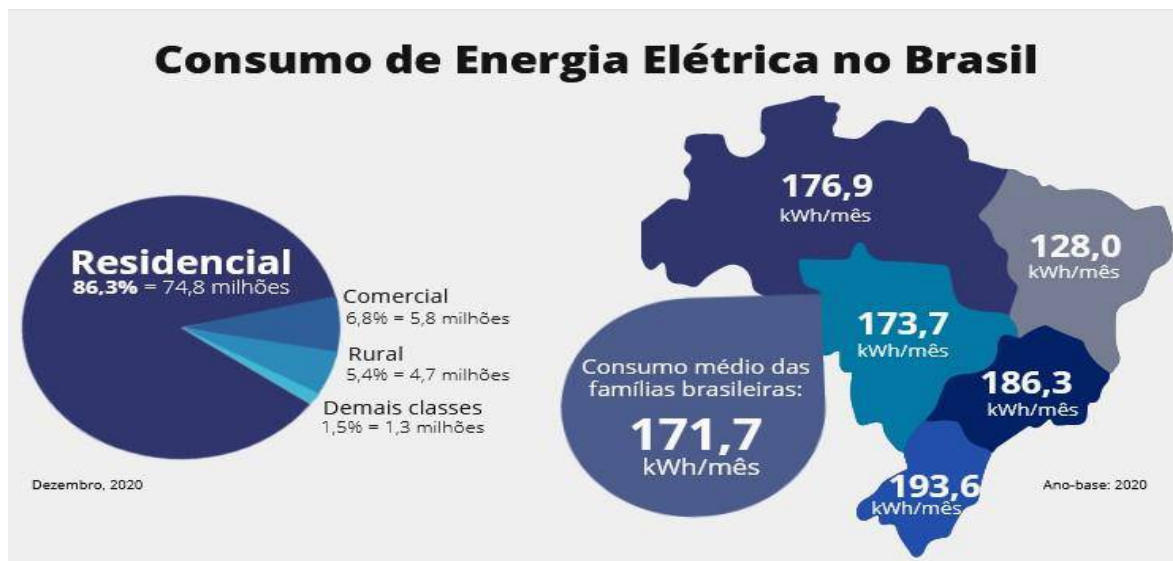
3.2. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA PREVISTO NO 150, II, DACRFB/1988

Com efeito, é evidente que o RECORRIDO não observou o único critério constitucional para aplicação da seletividade do ICMS, qual seja, a essencialidade. Desse modo, **a discriminação de alíquotas ocorreu sem qualquer fundamento legítimo de diferenciação, o que viola o princípio da isonomia no Direito Tributário, previsto nos arts. 5º, caput, e 150, II, da CRFB/1988.**

O limite de consumo de até 150 kWh de energia elétrica, na classe residencial, previsto para a sujeição à alíquota de 12% de ICMS, sequer reflete o consumo médio das residências brasileiras. Em 2020, por exemplo, o consumo médio foi de 171,7 kWh/mês na classe residencial, a qual compreende 74,8 milhões de consumidores, como visto a seguir.

Diante disso, caso se considere, equivocadamente, a constitucionalidade da alíquota de ICMS no valor de 25% para os consumidores residenciais que consomem mais de 150 kWh/mês, estar-se-á admitindo que a energia elétrica deixou de ser essencial para grande parte das famílias brasileiras, o que se faz inadmissível. Veja-se:

Figura 1 - Infográfico produzido pela RECORRENTE com base no Anuário Estatístico de Energia Elétrica da Empresa de Pesquisa Energética - ano base 2021



Fonte: Empresa de Pesquisa Energética. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2021.**

Disponível: <<https://bit.ly/3oY380k>>. Acesso em: 30 ago. 2021.

Portanto, não há, no presente caso, qualquer vínculo de correlação lógica entre o fator de discrimen eleito pela norma e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, compatível com os interesses protegidos pela CRFB/1988, apto a legitimar uma discriminação à luz do princípio da igualdade em matéria tributária.³² Assim, **não há razoabilidade na diferenciação de alíquotas em função do grau de consumo**, como já demonstrado, verificando-se uma **discriminação fortuita do legislador estadual**, o que viola frontalmente ao princípio da isonomia.

3.3.LIMITAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE BENS DE DEMANDA INELÁSTICA PELO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PREVISTO NO ART. 145, §1º, DA CRFB/1988

Subsidiariamente, ainda que se admita a perspectiva de que a seletividade em função da essencialidade seja uma técnica visando ao princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CRFB/1988, as alíquotas diferenciadas de ICMS em razão do nível de consumo não encontram amparo constitucional, uma vez

que o próprio princípio da capacidade contributiva limita a tributação de bens essenciais de demanda inelástica, entre os quais a energia elétrica.

A princípio, vale mencionar que a capacidade contributiva pode ser compreendida em dois sentidos distintos: (i) como princípio autônomo, que se subdivide em (i.1) pressuposto da tributação e (i.2) limite da tributação; e (ii) a capacidade contributiva como referencial de igualdade.³²

A capacidade contributiva objetiva determina que a incidência tributária recaia sobre situações que representem uma manifestação de riqueza. Por outro lado, também tem o condão de proteger uma faixa de renda ou riqueza do contribuinte, considerada genericamente, que é indispensável para a garantia do mínimo existencial. Assim, esse princípio delimita a competência tributária, conforme expõe Regina Helena Costa,³³ satisfazer as necessidades básicas dos indivíduos, incluindo o acesso à energia elétrica. Como corolário da igualdade tributária, a capacidade contributiva requer que aquele que tenha melhores condições econômicas esteja sujeito a uma carga tributária maior que aquela à qual se sujeita quem tenha menos riqueza, como ensinam Roque Antonio Carrazza e Misabel Abreu Machado Derzi.³⁴

Diante disso, a técnica da seletividade se faz indispensável para concretizar a capacidade contributiva objetiva, ao estabelecer a intributabilidade de bens necessários à dignidade humana, e a capacidade contributiva enquanto referencial de igualdade, ao determinar que todos aqueles que consomem bens essenciais não sejam tributados ou sejam tributados por alíquotas menores que aqueles que consomem bens supérfluos, conforme ensina Ricardo Lobo Torres.³⁵

Nessa perspectiva, a capacidade contributiva do sujeito passivo é vista no consumo do bem ou serviço. Ao consumir um produto de luxo, presume-se a aptidão

³² Cf.: MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Trad. Juan M. Calero Gallejo e Rafael Navas Vazquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 277.

³³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 28-31.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 97; DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 863.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 333.

de contribuir com uma alíquota maior. Todavia, **o mesmo não se pode afirmar quanto ao bem essencial, o qual é consumido por todos, incluindo as pessoas de baixa renda, uma vez que o impactado valor do tributo na renda de cada pessoa é muito discrepante.**

O bem essencial, como a energia elétrica, possui demanda inelástica, pois a sua demanda varia em proporção bem menor que a variação de seu preço, visto que **o consumidor não pode simplesmente optar por não consumi-la, dada a sua imprescindibilidade.** Veja-se, a título exemplificativo que, embora o Brasil estivesse vivenciando uma aguda crise econômica em 2020,³⁶ houve aumento do consumo em todas as regiões em relação ao ano de 2019, em média de 2,84%³⁷. Nesse contexto, a energia elétrica não foi um dos bens ou serviços que os brasileiros conseguiram economizar durante a pandemia³⁸, justamente pelo fato de se tratar de um bem essencial, cuja demanda é inelástica. Por conseguinte, **a demanda por energia elétrica é pouco sensível ao aumento do encargo tributário.**³⁹

Como pode ser visto na imagem elucidativa a seguir, uma residente A no ESTADO que recebe dois salários-mínimos e consome 171,70 kWh/mês⁴⁰ de energia elétrica pagará 42,925 reais a título de ICMS. O valor do tributo corresponde a 1,951% da sua renda mensal. Em comparação, uma residente B que recebe dez salários-mínimos e consome 250 kWh/mês pagará 62,50 reais a título de ICMS, o que equivale a 0,568% de sua renda mensal.

³⁶ Conforme divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2020, o PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro caiu 4,1% em relação ao ano de 2019, consistindo na menor taxa da série histórica, iniciada em 1996. Cf.: IBGE. PIB cai 4,1% em 2020 e fecha o ano em R\$7,4 trilhões. **Agência IBGE Notícias**, 03/03/2021. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/30165-pib-cai-4-1-em-2020-e-fecha-o-ano-em-r-7-4-trilhoes>>. Acesso em: 17 ago. 2021.

³⁷ BRASIL. Empresa de Pesquisa Energética. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2021**. Disponível: <<https://bit.ly/3oY380k>>. Acesso em: 30 ago. 2021.

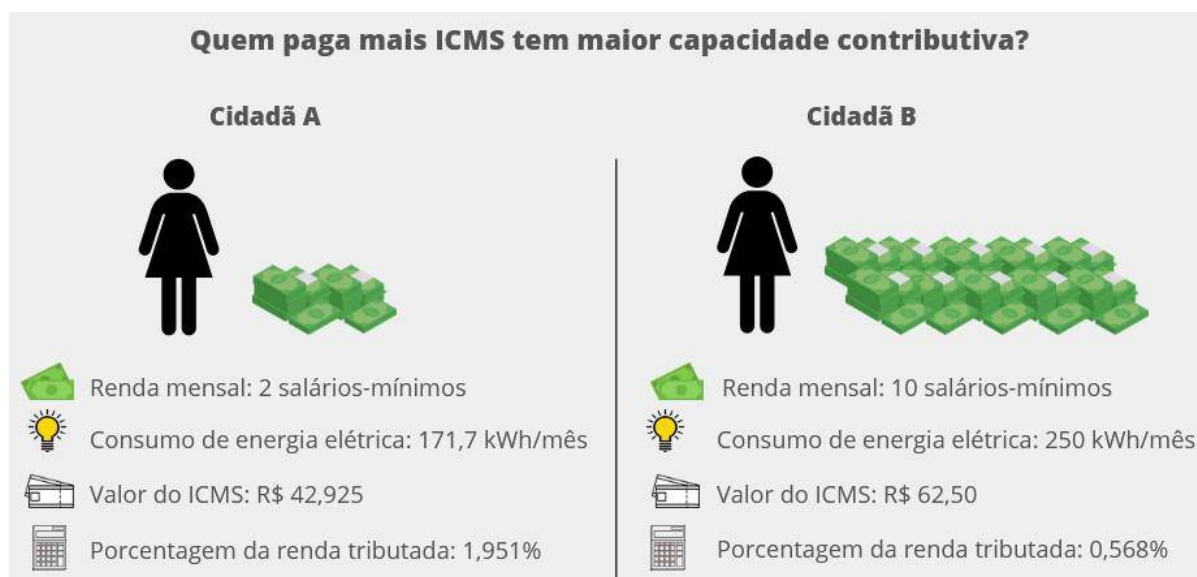
³⁸ A pesquisa realizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) constatou que, em 2020, os bens que a maior parte da população brasileira economizou foram aqueles considerados mais supérfluos, como vestuário, artigos esportivos e de decoração. A pesquisa também relatou que 30% dos beneficiários do auxílio emergencial afirmaram que o principal uso foi o de pagar contas, como de água, energia elétrica ou gás. Cf.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Retratos da Sociedade Brasileira**, Brasília, ano 9, n. 54, v. II, dez. 2020.

³⁹ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. **Economia: micro e macro**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 66.

⁴⁰ Conforme supracitado, esse é o consumo médio nas residências brasileiras em 2020.

Portanto, a residente B, que auferem rendimentos 1/5 da residente B e consome somente 68,6% do que é gasto por esta, tem um percentual de seu orçamento comprometido com o tributo correspondente ao dobro do percentual que a residente mais rica – ou seja, com maior capacidade contributiva – compromete. Assim, **a tributação pelo ICMS não foi proporcional à capacidade contributiva das cidadãs.**

Figura 2 - Infográfico produzido pela RECORRENTE com base nas alíquotas de ICMS questionadas e o consumo médio de energia elétrica nas residências brasileiras



Fonte: Empresa de Pesquisa Energética. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2021**. Disponível em: <https://bit.ly/3oY380k>. Acesso em: 30 ago. 2021.

Diante disso, resta evidente que **o gasto com energia elétrica tem um peso muito maior no orçamento das famílias mais pobres, ou seja, com menor capacidade contributiva**. Por essa razão, reforça-se o argumento de que, nessas situações de bem essencial de demanda inelástica, a capacidade contributiva deve-se aferir na indispensabilidade, utilidade, do produto e não a quantidade consumida. Caso haja uma alíquota elevada e/ou alíquotas diferenciadas em função do nível de consumo - como na legislação estadual ora questionada -, não ocorre apenas uma inobservância da técnica da seletividade em função da essencialidade, mas também uma **afronta ao princípio da capacidade contributiva**.

Destarte, devem ser consideradas inconstitucionais as alíquotas de ICMS diferenciadas em razão do nível de consumo instituídas pelo RECORRIDO, haja vista que, além de obstar o consumo de um bem essencial, acaba-se por violar o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

4. CONTROLE JURISDICIONAL

Em vista do até aqui exposto, certo é dizer da capacidade e possibilidade deste **Supremo Tribunal Federal exercer o controle de constitucionalidade de modo a vedar a arbitrariedade de fixação de alíquotas por motivos outros que não a seletividade em função da essencialidade prevista constitucionalmente para o ICMS.**

Em decorrência da flagrante inconstitucionalidade acometida pelo RECORRIDO, a aplicação do **princípio do acesso à justiça e da inafastabilidade da jurisdição** é mandatório. Por essa razão, importa destacar o entendimento de Hugo de Brito Machado⁴¹, no sentido de que não se pode dizer em poder discricionário, mas sim de uma margem de liberdade advinda da aplicação de conceitos indeterminados, os quais se submetem ao controle jurisdicional em conformidade com os princípios constitucionais.

Nesse sentido, esta Eg. Corte, no julgamento do RE nº 606.314, em sede de Repercussão Geral (**Tema nº 501**), decidiu justamente pela **possibilidade de o Tribunal realizar o controle constitucional das alíquotas seletivas em razão da essencialidade**. Veja-se:

[...] a estipulação de alíquotas em manifesto desrespeito à capacidade contributiva, à razoabilidade, à proporcionalidade, ou que coloquem em prática política fiscal manifestamente inconstitucional, **pode e deve ser controlada pelo Poder Judiciário**. (STF - RE 606.314, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-134 DIVULG 05-07-2021 PUBLIC 06-07-2021.) (g.n.)

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 155, ago. 2008. p. 51.

Ora, o princípio constitucional da seletividade, aplicado pelo ESTADO, veda aos Poderes Executivo e Legislativo o estabelecimento de alíquotas arbitrárias, regressivas ediscriminatórias, de forma que essas vedações constitucionais apenas terão eficácia e serão garantidas se levadas ao controle do Poder Judiciário. Afinal, o conceito de mercadoriasupérflua não pode ficar ao simples alvedrio do legislador, conforme expõe Sacha Calmon Navarro Coelho⁴². Adotada a seletividade, como foi no presente caso, o contribuinte tem o direito de provocar o Judiciário para declarar, à luz da melhor técnica jurídica, se esta ou aquela mercadoria é supérflua, o que definitivamente não é o caso da energia elétrica.

Ademais, o ESTADO, ao violar a seletividade em função da essencialidade da energia elétrica, fugiu de sua própria competência tributária, **extrapolando os limites ao poder de tributar e a própria legalidade**, prevista no art. 150, I, da CRFB/1988, vez em que a competência legislativa que lhe foi outorgada pela Constituição foi, unicamente, a de instituir o ICMS, se seletivo, em atenção à essencialidade, o que não foi feito no presente caso.

Pelo contrário, de modo absolutamente inconstitucional, onerou bem essencial sobremaneira, cabendo ao Poder Judiciário dar concretude e eficácia completa ao texto maior. Até porque, em atenção ao art. 5º, XXXV, da CRFB/1988, a observância dos princípios constitucionais em geral submete-se ao controle do Poder Judiciário, de forma que, nem poderia ser de outra forma, sob pena de se amesquinhar a supremacia da Constituição⁴³, como se amesquinhou até então. Caso contrário, o desvio e abuso de poder permanecerá, ao alvedrio da Constituição. Isso porque, nas palavras de Celso de Mello⁴⁴, a tributação, *in casu*, "direciona-se a um resultado diverso" daquele instituído pela Carta Maior.

Na realidade, os fins perseguidos pelo ESTADO, ao tributar a energia elétrica excessivamente, são radicalmente diversos dos visados pelas normas e princípios

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Análise crítica do ICMS: energia elétrica e combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 155, São Paulo, pp. 137-149, out. 2013. p. 149.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões de seletividade e de demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 155. São Paulo, pp. 45-56, ago. 2008. p. 52.

⁴⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 862.

constitucionais⁴⁵, e por isso deve haver o controle e a revisão dos fatos legislativos pressupostos ou adotados pelo Poder Judiciário⁴⁶. Ainda mais e especialmente se tratando da essencialidade, conceito que decorre de interpretação jurídica, com a proteção de direitos fundamentais e de valores constitucionais objetivos, e não de mera discricionariedade.

A norma do art. 155, §2º, III, da CRFB/88 é evidente norma programática, e determina, de pronto, os parâmetros de atuação do Estado. Não está a se falar de suposto ajuste subjetivo ao perfil econômico do Contribuinte, mas de uma exigência de que o poder tributante não pode praticar atos que contravenha os mandamentos constitucionais⁴⁷.

Cabe, portanto, a este Eg. Supremo Tribunal Federal, assentar se o critério constitucional da essencialidade foi ultrapassado pelo ESTADO e, caso positivo, expungir do ordenamento jurídico a legislação que leva a uma tributação inadequada⁴⁸.

Afinal, conforme lição de Eros Grau, incumbe ao Poder Judiciário, "inquestionavelmente, manifestar-se sobre a aplicação, pela Administração, dos 'conceitos indeterminados'"⁴⁹. Não há o que se falar em desrespeito à separação de poderes, mas sim em estrita observância da Constituição da República.

5. IMPOSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS

Por fim, saliente-se que é descabida a aplicação da modulação de efeitos no caso concreto por este Eg. STF, pois **causaria demasiada insegurança jurídica** no Estado de Direito Brasileiro. Isso porque, caso fosse aplicado o efeito *ex nunc*⁵⁰ à

⁴⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes Canotilho. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1320.

⁴⁶ MENDES, Gilmar. Controle de Constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognósticos legislativos pelo órgão judicial. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, nº. 3, 2001. pp. 11-12

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 46-49.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas.

Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 159, dez. 2008. p. 110.

⁴⁹ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8. ed. Rev. e Amp. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 201.

⁵⁰ Seus efeitos não retroagem, valendo somente a partir da data da decisão tomada.

decisão, os efeitos somente começariam a valer a partir da data da decisão tomada, resultando em aproveitamento da norma inconstitucional por parte do RECORRIDO.

Aquiescer que leis estaduais inconstitucionais produzam efeitos e tragam receita para os cofres públicos até eventual decisão do Supremo é garantir a existência da **inconstitucionalidade útil**. Sobre o tema, o ministro Marco Aurélio leciona que a modulação de efeitos pode estimular que os Estados editem normas inconstitucionais cuja própria edição se torna útil e eficaz para o Fisco. Ao aceitar a aplicação dos efeitos *ex nunc*, esse Eg. Tribunal estaria indo contra a sua própria função, de guardião da legitimidade constitucional⁵¹. Importa destacar que o STF entendeu que **toda norma editada em desacordo com a Constituição é nula, natimorta**⁵². Desse modo, não é possível a modulação dos efeitos *ex nunc* nos casos de declaração de inconstitucionalidade de norma de incidência tributária ou de norma instituidora de tributo, como *in casu*. Isso porque, em contrapartida, a declaração de inconstitucionalidade e a aplicação dos efeitos *ex tunc* nessas situações, isto é, a aplicação retroativa da decisão tomada⁵³, possui o objetivo de **restaurar a supremacia da Constituição**, garantir justiça tributária e reparar a legalidade.

A segurança jurídica, em matéria tributária, encontra-se no respeito à estrita legalidade como limite constitucional ao poder de tributar. Em face do exposto, fica nítido que, no caso concreto, a eficácia retroativa promove a segurança jurídica, pois, somente dessa forma, a norma inconstitucional teria seus efeitos frustrados.

Outrossim, o art. 27 da Lei 9.868/1999 prevê que ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o STF, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só

⁵¹ MELLO, Marco Aurélio Mendes de Farias. O Direito em tempos de incertezas. **Migalhas**, 10/07/2015. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/223331/o-direito-em-tempos-de-incertezas--por-marco-aurelio-mello>. Acesso em: 20 ago. 2021.

⁵² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 3.848/DF. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Interessada: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Marco Aurélio. Brasília, 11 fev. 2015.

⁵³ Os efeitos da decisão devem retroagir até a instituição do tributo, já que toda norma inconstitucional é natimorta.

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

É descabível e juridicamente inaceitável admitir que o ESTADO crie tributos com alíquotas majoradas sobre serviços essenciais para, posteriormente, quando a alíquota for reconhecida como inconstitucional, o RECORRIDO pleiteie a modulação de efeitos. Portanto, **reclama-se a este Eg. Tribunal que não seja acolhido o eventual pedido de modulação dos efeitos** e que o pedido da RECORRENTE acerca da aplicação da eficácia retroativa seja deferido.

Ad argumentandum, vale ressaltar que diante da impossibilidade da modulação de efeitos, caso a norma que instituiu a alíquota elevada do ICMS sobre energia elétrica seja declarada inconstitucional, diante da clara essencialidade da mercadoria, a RECORRENTE terá o direito à restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do CTN.⁵⁴

6. PEDIDOS

Diante do exposto, requer a EMPRESA **SOUTO BORGES LTDA** a este Excelso Supremo Tribunal Federal que seja conhecido e provido recurso extraordinário, de forma a reformar o acórdão recorrido para reconhecer flagrante inconstitucionalidade das alíquotas adotadas pelo **ESTADO (FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL)** conforme a competência prevista no art. 102, II, "a", da CRFB/1988. Neste sentido, pugna-se:

(a) pela aplicação da alíquota zero à energia elétrica, visto que demonstrada a essencialidade deste bem;

(b) subsidiariamente, caso se entenda pela impossibilidade da aplicação da alíquota zero, pelo enquadramento na alíquota de 7%, vez que resta nítida que a energia elétrica é um bem especialmente útil.

⁵⁴ "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I

- nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005); II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

Convictos da possibilidade desse Eg. Supremo Tribunal Federal realizar o controle de constitucionalidade das alíquotas seletivas em razão da essencialidade, pugna-se pela apreciação dos pedidos elencados à luz do melhor direito. Não obstante, uma vez que esta Corte é guardiã da legitimidade constitucional, deve-se restaurar a supremacia da Constituição, garantir justiça tributária e reparar a legalidade.

Assim, pleiteia-se pelo emprego do efeito retroativo *ex tunc* à decisão judicial. Porém, caso essa Eg. Corte entenda pela modulação de efeitos, reclama-se pela ressalva das ações em curso.

Nestes termos, pede deferimento.

Local, data. Advogado(a)

(*assinatura digital*)OAB/XX XXXX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Multa de mora**: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: Humberto Ávila (org.). **Fundamentos do Estado de Direito – estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11^a. Ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2005.

BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 62, jul./ago., 2008.

BEVILACQUA, Lucas; SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Incentivos Fiscais de ICMS e Seletividade Ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45, p. 245-263, São Paulo, 2^o sem. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**,

nº 191-A, ano 126, seção 1, p. 1, Brasília – DF, 5 out. 1988.

BRASIL. **Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM . Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 4.873, de 11 de novembro de 2003**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2003/decreto-4873-11-novembro-2003-497318-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.357, de 27 de abril de 2018**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9357.htm. Acesso em: 12ago. 2021.

BRASIL. Empresa de Pesquisa Energética. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2021**. Disponível em: <https://bit.ly/3oY380k>. Acesso em: 30 ago. 2021.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo direito ambiental. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, vol. 14, n. 81, Belo Horizonte, maio/jun. 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes Canotilho. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

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

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 159, dez. 2008.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Retratos da Sociedade Brasileira**, Brasília, ano 9, n. 54, v. II, dez. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8. ed. Rev. e Amp. São Paulo: Malheiros, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

IBGE. PIB cai 4,1% em 2020 e fecha o ano em R\$ 7,4 trilhões. **Agência IBGE Notícias**, 03/03/2021. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/relea-ses/30165-pib-cai-4-1-em-2020-e-fecha-o-ano-em-r-7-4-trilhoes>. Acesso em: 17 ago. 2021.

IPEA. **Objetivos De Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ods/ods7.html>. Acesso em: 10 ago. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Capacidade contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, Resenha Tributária, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 155, ago. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 62, p 70-77, nov. 2000.

MARINHO, Marina Soares. **As funções da tributação**. Belo Horizonte: Letramento, 2019.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Marco Aurélio Mendes de Farias. O Direito em tempos de incertezas. **Migalhas**, 10/07/2015. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/223331/o-direito-em-tempos-de-incertezas--por-marco-aurelio-mello>. Acesso em: 20 ago. 2021.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MENDES, Gilmar. Controle de Constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, nº. 3, 2001.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.239, p 39-51, ago. 2015.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Trad. Juan M. Calero Gallejo e Rafael Navas Vazquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. **Sobre o nosso trabalho para alcançar os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em 25.08.2021.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2007.

ROSA, Taís Hemann da. **O acesso à energia elétrica como manifestação do direito ao mínimo existencial**: uma análise com ênfase na dimensão defensiva do direito de acesso à energia elétrica. Disponível em https://tede2.pucrs.br/tede2/bitstream/tede/6787/2/DIS_TAIS_HEMANN_DA_ROSA_PARCIAL.pdf. Acesso em 14.09.2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Análise crítica do ICMS: energia elétrica e combustíveis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 155, São Paulo, pp. 137-149, out. 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. A assim designada proibição de retrocesso social e a construção de um direito constitucional comum latinoamericano. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais** – RBEC. Belo Horizonte, ano 3, n. 11, jul./set. 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Valor de Alçada e Limitação do Acesso ao Duplo Grau de Jurisdição**. Revista da Ajuris 66, 1996.

SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 44, de 2017**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131846>. Acesso em 14.09.2021.

STF. **Agenda 2030**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/>. Acesso em 04.09.2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e isonomia.** Rio de Janeiro. EditoraRenovar. 1999.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. **Economia: micro e macro.** São Paulo: Atlas, 2011.

Jurisprudências

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** AgRg no Recurso Especial nº 1.256.674-AM. Agravante : Amazonas Distribuidora de Energia S/A e outro. Agravado : Ministério Público do Estado do Amazonas. Relator: Herman Benjamin. Brasília, 16 set. 2014.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** Recurso especial nº 1.245.812 - RS (2011/0046846-8). Recorrente: Isabel Borges de Borba Filha. Recorrido: Companhia Riograndense de Saneamento Corsan. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 21 de junho de 2011.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ag.Rg. no Recurso Extraordinário nº 634.457 Rio de Janeiro. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Glamour Confeitaria Ltda e outros. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 15 ago. 2014.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.848 Rio de Janeiro. Repte.: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Intdo.(A/S): Assembléia Legislativado Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 11 fev. 2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** ADI 2010 MC. Repte: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Intdos.: Presidente da República e Senado Federal. Relator: Celso de Mello. Brasília, 30 set. 1999.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** ADI 1946/DF. Requerente: Partido Socialista Brasileiro. Requeridos: Mesas das Câmaras dos Deputados e do Senado Federal e outro. Relator: Sydney Sanches. Brasília, 03 abril 2003.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** ADI 3.104/DF. Requerente: Associação Nacional dosMembros do Ministério Público. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Carmén Lúcia. Brasília, 26 set. 2009..

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** ADI 3.105/DF. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ellen Gracie.Brasília, 18 ago. 2004..

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** ADI 3.128/DF.. Requerente: Associação Nacional dos Procuradores da República. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ellen Gracie. Brasília, 18 ago. 2004.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário 714.139/SC. Recorrente: Lojas Americanas S/A Recorrido: Estado de Santa Catarina. Plenário Virtual. Minuta de voto-vista do Ministro Dias Toffoli. Brasília, 11 junho 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário 606.314/PE. Recorrente: União. Recorrida: Biotécnica Industrial Agrícola S/A. Relator: Roberto Barroso. Brasília, 12 maio 2021.

BRASIL. **Tribunal de Justiça da Bahia**. Apelação nº 0325001-13.2011.8.05.0001. Apelante: Estado da Bahia. Apelada: Oldesa Óleo de Dendê Ltda. Relatora: Telma Laura Silva Britto. Bahia, 01 jun. 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE N° 518
CONTRIBUINTE

Beatriz Bahia Machado Tude

Breno Duarte Magalhães

Caroline Martinez Carreiro Nobre

Hilas Ramos de Freitas

Jade Rischard Sales

Jennifer Karolyne Oliveira dos Santos Ruiz

Mariana Gordiano Morgan

Marina Hage de Queiroz

Nicolas Miranda Scippa

Sérgio Victor Mendes Alcântara

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR DESEMBARGADOR PRESIDENTE DO EGRÉGIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO**

SOUTO BORGES LTDA, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe n.º ..., o qual contende contra **ESTADO**, vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência, interpor **RECURSO EXTRAORDINÁRIO**, mediante as razões aduzidas, requerendo, desde já, a sua admissão e remessa ao Supremo Tribunal Federal para julgamento e provimento.

Termos em que,
Pede deferimento.

Local... , Data....

XXX

Advogado

OAB n.º...

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA

RECORRIDO: ESTADO

Colendo Supremo Tribunal Federal,

Eméritos Ministros:

Cuidam os autos de Recurso Extraordinário interposto por SOUTO BORGES LTDA, doravante denominada de "Recorrente", em face de ESTADO, doravante denominado de "Recorrido".

Excelências, este Recorrente, irresignado com as sucessivas decisões judiciais que consignaram a improcedência de seus pedidos exordiaes, vem, perante este Colendo Supremo Tribunal Federal, interpor Recurso Extraordinário, com fulcro no artigo 102, III, alíneas "a" e "c" da Constituição Federal.

Restará evidenciado nas páginas que seguem, que o Recorrido estabeleceu, na lei que institui o ICMS de competência do respectivo ente federado, uma alíquota inconstitucional no tocante ao produto "energia elétrica", para situações gerais, com a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Além disso, a alíquota de 12% (doze por

cento) para consumidores residenciais que consomam até 150 kwh e cooperativas rurais que consomam até 500 kwh, se demonstra irrazoável, pois está em dissonância com a essencialidade do bem. Dessa forma, é condizente apenas a alíquota zero de ICMS em se tratando de energia elétrica.

Ocorre que, uma vez que a energia elétrica é um serviço essencial para todos, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) em questão é inconstitucional por violar o artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, que estabelece que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

1. BREVE SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Empresa SOUTO BORGES LTDA, distribuidora de energia hidrelétrica, em face do ESTADO, tendo em vista que a referida empresa comercializa energia elétrica neste Estado da Federação. Neste sentido, de acordo com a legislação vigente, a Empresa Recorrente questiona a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) referente ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

De proêmio, cumpre salientar que para consumidores residenciais com consumo de até 150 kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 kwh, a alíquota do tributo é de 12% (doze por cento). Além disso, a legislação do ESTADO adota a alíquota básica de 18% (dezoito por cento) para as mercadorias em geral, 7% (sete por cento) para as mercadorias consideradas especialmente úteis e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário, exceto para itens luxuosos, cuja alíquota é de 22% (vinte e dois por cento).

Entretanto, de forma absolutamente irrazoável, o ESTADO adota a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para energia elétrica e serviços de comunicação, sendo a referida alíquota superior a itens não essenciais. Isto posto, o Recorrente entende que a seletividade em função da essencialidade, previsto no artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal, deve necessariamente ser observado pelos entes estaduais em qualquer circunstância, o que não se observa no caso em comento e, quando fixadas as alíquotas diferenciadas do ICMS, o critério utilizado deve ser valorativo em relação a importância de cada produto ou serviço. Também, a alíquota de 12% (doze por

cento) em relação aos consumidores residenciais que consomem até 150 kwh e cooperativas rurais que consomem até 500 kwh, não é adequada, cabendo apenas a alíquota zero, tendo em vista a essencialidade da energia elétrica.

Além disso, cumpre destacar que tal alíquota desproporcional viola os princípios da seletividade e da isonomia tributária, ambos presentes no artigo 155, §2º, III e 150, II, da Constituição Federal, princípios estes absolutamente necessários para que haja uma justiça fiscal.

Dessa forma, a Empresa Recorrente moveu medida judicial e, após recursos sucessivos serem improvidos, interpõe o presente Recurso Extraordinário a este Egrégio Supremo Tribunal Federal, com base no artigo 102, inciso III, alínea "a" e "c", da Constituição Federal. Nesta oportunidade, restará comprovado a inconstitucionalidade demonstrada na estipulação de alíquota de ICMS pela legislação do Recorrido.

2. DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

2.1 DO CABIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO E DOS DISPOSITIVOS VIOLADOS

O Recurso Extraordinário atende ao critério estabelecido na Constituição Federal em seu artigo 102, III, alíneas "a" e "c". Deste modo, a presente demanda se demonstra plenamente cabível à colenda Corte, haja vista que houve a violação ao princípio da seletividade, previsto no artigo 155, §2º, III, da CF/88 e ao princípio da isonomia, previsto no artigo 150, II, da CF/88.

2.2 DA REPERCUSSÃO GERAL DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Inicialmente, frisa-se que a respeitável Corte Suprema entendeu pela repercussão geral do caso em voga, como fora relatado nos autos, sendo importante destacar o artigo 102, III, §3º, da Constituição Federal.

Diante do exposto, o que se discute são as alíquotas aplicadas de forma majorada para a energia elétrica (25%), sendo que até as mercadorias luxuosas e a

alíquota geral do ESTADO, que não possuem a mesma notabilidade do que a energia elétrica, possuem alíquotas inferiores. Assim, destaca-se que isso viola o princípio da seletividade e da isonomia tributária, estes sendo princípios basilares da nossa Constituição Federal, juntamente com o sistema tributário.

Ex positis, é importante salientar que a preliminar de Repercussão Geral possibilita que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de **relevância jurídica, política, social e econômica.**

Portanto, percebe-se que os critérios acima destacados se relacionam diretamente com a lide em questão, haja vista a clara relevância econômica e social mediante a clara violação de princípios norteadores do Estado democrático de direito e da Isonomia, por parte do Estado.

2.3 DO PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA

No tocante ao prequestionamento, o Recorrente demonstra os dispositivos constitucionais violados acerca da isonomia tributária e seletividade acerca do ICMS e encontram-se prequestionados, já que foram discutidos em instâncias inferiores, estando satisfeitos todos os pressupostos processuais ao conhecimento do Recurso Extraordinário.

3. DO DIREITO

3.1 DA INCONTESTE ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA

Preliminarmente, cumpre destacar que o presente Recurso Extraordinário traz consigo a discussão a respeito da majorada alíquota de ICMS aplicada pela Recorrida em se tratando da energia elétrica. Assim, tal atitude demonstra-se ilegal no momento em que se tem uma majoração de alíquota em bem essencial, o que é vedado pela Constituição Federal.

Deste modo, é imperioso restar categórico no decorrer da presente ação judicial o entendimento de que a energia elétrica é um bem absolutamente

insubstituível para a vida em sociedade, tendo importância impossível de dimensionar em todos os setores econômicos e sociais de uma comunidade.

Nesta linha de inteligência, a própria Lei de Greve¹, a Lei nº 7.783 de 28 de Junho de 1989 elenca em seu artigo 10 os serviços que considera essenciais:

"Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

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

Atualmente, não se configura razoável, ou ainda, possível classificar a energia elétrica como um bem não essencial, tendo em vista que este se configura como imprescindível para a manutenção de praticamente todas as atividades do cotidiano.

Para melhor ilustrar o quão essenciais se caracterizam tais serviços, traz à baila as palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, in verbis:

"Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas. Talvez apenas aqueles mais miseráveis, que nem teto possuem, não sejam seus consumidores.

A maioria da população possui uma geladeira para conservar seus alimentos, um ferro elétrico para passar suas roupas, lâmpadas para iluminar a escuridão; bens sem os quais não se vive com dignidade. Sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal".²

Em seguida arremata:

"Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência questionar a essencialidade da energia elétrica, razão pela qual entendemos ofensivo à inteligência do leitor neste ponto nos alongarmos".

¹ BRASIL. **Lei 7.783/89**: Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM. Acesso em 01 de setembro de 2021.

² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista dialética de Direito tributário**, São Paulo, nº 62, Novembro, 2000, p. 73.

Ademais, torna-se incontestável a importância da energia elétrica para a manutenção e persecução dos fins sociais das empresas brasileiras, seja na transmissão de informações (comunicação), seja no funcionamento de suas instalações (que depende de energia), seja no fornecimento de água.

Assim, para arrematar, cumpre ressaltar que a energia elétrica é combustível, fonte de produção, requisito essencial de praticamente todas as atividades desenvolvidas em empresas. E o mesmo pode se falar dos serviços de comunicação: se questionável do ponto de vista das relações interpessoais, a sobrevivência de uma empresa depende da comunicação com seus fornecedores e clientes, mais precisamente da comunicação à distância – a telecomunicação.

Inclusive, a essencialidade da energia elétrica também pode ser percebida no caso do apagão no Estado do Amapá, que ocorreu em novembro de 2020. Naquela situação, ocorreu um incêndio em um dos transformadores, fazendo com que o Estado ficasse sem energia elétrica por mais de vinte dias. Cite-se o voto-vista do Ministro Dias Toffoli no Recurso Extraordinário 714.139:

“Foram gravíssimas as consequências da falta da energia elétrica, tendo o **Ministério de Minas e Energia de criar gabinete de crise, o Governador do Estado do Amapá de decretar situação de emergência e o Prefeito de Macapá de decretar calamidade pública**”.

[...]

“O recente caso do apagão do Amapá demonstra, efetivamente, a **essencialidade do bem em questão**. Ele também demonstra outro importante elemento que deve ser considerado na análise da controvérsia: **em se tratando de energia elétrica, a essencialidade do bem independe da classe que se encontra o consumidor. A energia elétrica é essencial para consumidores residenciais, rurais, industriais e comerciais (ou outra classe)**” (Grifos nossos)³

Também, segundo o Ministro Marco Aurélio em Tese de Repercussão Geral 745, no seu voto referente ao Recurso Extraordinário 714.139:

³ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário Virtual - Minuta de Voto - 11/06/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-energia-eletrica.pdf>. Acesso em 28 de agosto de 2021, p. 17-18.

“O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, mediante pesquisa nacional contínua por amostra de domicílios, revelou a **presença de energia elétrica em 99,8% das residências. Quanto aos estabelecimentos industriais e comerciais, a importância do bem é auto-evidente, sem o qual inviabilizada a atividade.**” (Grifos nossos)⁴

Cite-se Mahatma Ghandi, em que “o futuro dependerá daquilo que fazemos no presente”. É notório, portanto, que a energia elétrica é totalmente essencial para todas as classes de consumidores e o que ocorreu no Estado do Amapá demonstra que sem a energia elétrica, tampouco há o funcionamento do mercado econômico. Sendo assim, restará demonstrado a afronta ao princípio da seletividade em face da essencialidade.

3.2 DA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FACE DA ESSENCIALIDADE DISPOSTO NO ARTIGO 155, §2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

3.2.1 Análise do artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal

Em um primeiro momento, o ESTADO, ora Recorrido, foi seletivo, no entanto, não observou a essencialidade, critério este que não pode estar dissociado da tributação. Assim, é de fundamental importância retratar que o “poderá” do artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal, equivale juridicamente ao “deverá”, não se estando diante de mera faculdade do legislador, mas de NORMA COGENTE. Assim, a seletividade no ICMS é obrigatória, assim como no IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), que dispõe que “o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Portanto, no momento que a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, está lhe impondo um “dever”.⁵ Veja-se:

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

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

⁴ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário Virtual - Minuta de Voto - 05/02/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/marco-aurelio-icms.pdf>. Acesso em 28 de agosto de 2021, p. 03.

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 466.

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;⁶

A essencialidade, por sua vez, tem por escopo favorecer os consumidores finais, que são aqueles que suportam a carga econômica do ICMS e não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais onerado do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou saúde. **Neste último caso, não há liberdade de consumo, mas apenas necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica**⁷. Portanto, os produtos essenciais à sociedade devem, em respeito ao citado princípio, possuir carga tributária inferior a produtos de menor essencialidade.

Por isso, entende-se que o princípio da seletividade permite a adequação do ICMS aos critérios da justiça fiscal, já que não leva em conta os interesses dos contribuintes de direito, que é o caso do Recorrente, mas os contribuintes de fato⁸, estes sendo os consumidores finais que suportam o ônus tributário.

O que se observa, em verdade, é que a norma constitucional referente à seletividade do ICMS está sendo violada pelo ESTADO, ora Recorrido, visto que está interessado mais na arrecadação do que no respeito ao Direito. Dessa forma, este prefere elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade da energia elétrica, pela comodidade na arrecadação⁹.

Nestes moldes, é inconteste que o consumo de energia elétrica no ESTADO tenha uma alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), em completa abstração ao princípio da seletividade. **Senhores Ministros, como é possível, nos moldes constitucionais de tributação do ICMS, instituir alíquotas de energia elétrica MAIORES do que a de mercadorias luxuosas e mercadorias em geral?**

Neste sentido, é importante destacar julgado do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria:

⁶ BRASIL. **Constituição Federal da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 28 de agosto de 2021.

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Op cit.*, 2020, p. 467.

⁸ *Ibidem*, p. 470.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 385.

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE.** DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte **impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.** II No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações, serviços essenciais porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV Agravo regimental a que se nega provimento. **(Grifos nossos)** (STF - RE: 634457 RJ, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 05/08/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014)

Dessa forma, tendo como base o princípio da seletividade, **não é razoável que a energia elétrica seja menos necessária ou menos importante no tocante aos alimentos, medicamentos e vestuário (0%), mercadorias especialmente úteis (7%), alíquotas de mercadorias em geral (18%) e mercadorias luxuosas (22%), sendo inconstitucional a alíquota disposta para a energia elétrica.**

3.2.2 Da capacidade contributiva e isonomia tributária

A Constituição Federal estabelece em seu artigo 145, §1º, o princípio da capacidade contributiva. Veja-se:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁰

Contudo, é mister ressaltar que no caso em comento, o ESTADO não está respeitando a capacidade contributiva do contribuinte por mais que o legislador institua uma alíquota de 12% (doze por cento) quando a comercialização de energia elétrica é feita a consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh.

Pode-se inferir que, em famílias de classes mais baixas é uma realidade que mais pessoas residam no mesmo local. Ora, ao pensar em um exemplo prático, uma família rica em uma casa que habitam duas pessoas pode consumir 150 Kwh e pagar 12% (doze por cento) de ICMS, ao passo que uma família de baixa renda, podem residir cinco pessoas e estas estarem sujeitas à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), visto que o consumo seria muito superior a 150 Kwh.

Tais distorções são impossíveis de serem aferidas por meio da análise específica das situações dos contribuintes de fato ou de direito, pois, tratando-se de tributo sobre o consumo, é logicamente inviável tal análise caso a caso. Desse modo, a diferenciação de alíquotas (técnica da seletividade), no ICMS, não pode ser feita em função de aspectos pessoais dos contribuintes de direito ou de fato, mas **tão somente em função do produto**. Em outras palavras: deve-se aferir se **o produto** (energia elétrica) é essencial. Caso o seja, a alíquota minorada deve ser aplicada para a comercialização de tal produto sem levar em consideração o volume do consumo ou qualidades particulares dos contribuintes.

De outro lado, o princípio da isonomia tributária está previsto no artigo 150, II, da Constituição Federal e define que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Sempre que se cogita o princípio da isonomia em seu aspecto material ou substancial, é saber qual medida de desigualdade deve ser tomada como critério pelo legislador, para tratar desigualmente os desiguais e

¹⁰ BRASIL. **Constituição Federal da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 28 de agosto de 2021.

para que isso deva ser feito. Deste modo, essa medida será justamente a capacidade contributiva.¹¹

Conclui-se que a única possibilidade de afastar o princípio da isonomia no ICMS é a aplicação do princípio da seletividade do imposto. Há evidente violação ao princípio constitucional da isonomia, visto que há distinção, sem nenhum critério, de produtos de importância social diferentes.

3.2.3 Dos métodos de interpretação hermenêutica na legislação tributária e da proporcionalidade de Robert Alexy

Na hermenêutica, diversos métodos são propostos para a utilização dos que se deparam com a tarefa de aplicar a lei, métodos estes que se aplicam diariamente na interpretação jurídica.

A partir disso, no referido caso, demonstra-se que o próprio desenvolvimento histórico da visão da essencialidade no ordenamento jurídico brasileiro se vincula diretamente com a ideia de garantir o acesso a bens essenciais aos indivíduos, impedindo alíquotas excessivamente onerosas. **Posto isso, a interpretação histórica leva em consideração diversos fatores sociais, econômicos que motivam o legislador a criar uma determinada lei. Nesta senda, o ICMS tem origem no Imposto de Consumo e é importante destacar o voto do Ministro Dias Toffoli no Recurso Extraordinário 714.139:**

“Em novembro de 1948, foi editada a Lei nº 494/48, prevendo, em seu art. 3º, as mercadorias que eram consideradas como o mínimo indispensável e isentando-as do imposto de consumo.

[...]

Os calçados populares com preços não excedentes a certos patamares, como tamancos de até vinte cruzeiros, foram contemplados com a isenção. Também foram agraciados com o beneplácito, entre outros artigos: copos para água de até três cruzeiros; cadeiras de até sessenta cruzeiros; tecidos, exceto os de lã, de até sete cruzeiros e cinquenta centavos por metro; frutas; leite; charque; arroz; medicamentos destinados a endemias

¹¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 75.

de maior gravidade no país inclusive inseticidas e germicidas necessárias à respectiva profilaxia, segundo lista que fosse publicada para esse fim, pelo Ministério da Educação e Saúde etc."¹² (Grifos nossos)

Diante do voto explicitado, há de se perceber que todo o histórico de tributação aplicado a bens essenciais no Brasil teve o intuito claro de maximizar o acesso de toda população a bens essenciais. Por conta disso, deve estar claro de que o contexto histórico da tributação em face da essencialidade de um produto **sempre se vincula com uma diminuição de alíquota, inexistindo suporte jurídico qualquer argumentação que venha a justificar o aumento de alíquota por conta da essencialidade de um bem.**

Também, para o caso em comento o intérprete deve emprestar mais relevância ao elemento finalístico e busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual foi elaborada, sendo esta a interpretação teleológica. Portanto, todo direito tende a uma finalidade, que deve ser considerada na interpretação¹³ e, sendo a energia elétrica um serviço essencial e tendo claramente o legislador constituinte o entendimento de possibilitar o maior acesso à população a este bem, o artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição deve ser interpretado considerando a sua finalidade.

Além disso, a interpretação sistemática, em que o intérprete procura o sentido da regra jurídica, verifica a posição que a mesma se encarta no diploma legal e as relações desta com as demais regras no mesmo sentido¹⁴. Com isso, verifica-se a partir do artigo acima citado, que o artigo 153, §3º, inciso I, acerca do IPI, dispõe que este "será seletivo, em função da essencialidade do produto". Assim, para o ICMS, deve-se interpretar no mesmo sentido, já que um paralelo deve ser traçado em ambas as normas. **Indaga-se: Será que o legislador de fato teria uma visão tão protetora da essencialidade no IPI e a deixaria de lado em se tratando do ICMS?**

Com isso, como ressaltado no tópico 3.2.1 e tendo em vista a jurisprudência da Corte Suprema, que impôs a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, de fato, o "poderá" equivale a um "deverá". Portanto, como discorrido, resta claro que as técnicas hermenêuticas existem justamente para suprir

¹² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário Virtual - Minuta de Voto - 11/06/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-energia-eletrica.pdf>. Acesso em 28 de agosto de 2021, p. 06.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 108.

¹⁴ *Ibidem*, p. 107.

lacunas existentes no ordenamento jurídico, ampliando entendimentos a fim de garantir o acesso da população a um bem coletivo e essencial, que é a energia elétrica, sendo justamente o que se pleiteia na presente demanda.

Ainda nesta seara de interpretação hermenêutica, percebe-se que no caso em comento existe um conflito entre princípios: de um lado, a justiça fiscal com o reconhecimento da seletividade em função da essencialidade e, por outro lado, o Recorrido alega que a imposição de uma alíquota de 25% é para evitar o desperdício de energia.

É importante destacar que Robert Alexy é um dos mais influentes pensadores dentro da filosofia contemporânea do direito e sua teoria hoje é uma das mais conhecidas e base para votos em tribunais constitucionais superiores, dentre os quais está o Supremo Tribunal Federal¹⁵. Com isso, há três fases da ponderação (proporcionalidade): adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Acerca da proporcionalidade, com base em Alexy, direitos fundamentais como princípios, são mandamentos de otimização. Como mandamentos de otimização, princípios são normas que ordenam que algo seja realizado em medida tão alta quanto possível relativamente às possibilidades fáticas e jurídicas¹⁶.

O princípio da adequação (idoneidade) é nada mais do que a expressão da ideia da otimidade-Pareto: uma posição pode ser melhorada sem que nasçam desvantagens para outras¹⁷. Questiona-se se a restrição de direitos do contribuinte (no caso, do direito à alíquota minorada em razão da essencialidade do produto) é um meio adequado para alcançar a finalidade que o Recorrido afirma buscar (diminuição do desperdício de energia e proteção aos recursos naturais). Entendemos que não, pois, normalmente, quem desperdiça energia elétrica é justamente quem tem um maior poder aquisitivo e, portanto, dificilmente irá modificar seu comportamento simplesmente por ter que pagar um tributo majorado.

¹⁵ ARABI, Abhner Youssif Mota. A TEORIA ARGUMENTATIVA DE ROBERT ALEXY E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE: uma análise do balanceamento de princípios e sua aplicação no Supremo Tribunal Federal. **Revista da Faculdade de Direito – UERJ**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 21, jan./jun., 2012, p. 01. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1845>. Acesso em 01 de setembro de 2021.

¹⁶ ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 110.

¹⁷ *Ibidem*, p. 111.

Em relação ao princípio da necessidade, há a seguinte pergunta: a restrição de direitos do contribuinte (no caso, do direito à alíquota minorada em razão da essencialidade do produto) é o único meio viável de se alcançar o resultado pretendido (redução do desperdício de energia elétrica)? Também não. Ora, existem muitos outros incentivos que o Recorrido poderá adotar para alcançar tal finalidade, inclusive eventuais determinações de diferenciação na **tarifa** da energia elétrica para consumidores que ultrapassem determinado limite de consumo.

Por fim, se custos ou sacrifícios não podem ser evitados, torna-se necessária uma ponderação¹⁸. Aqui, há o seguinte questionamento: será que o sacrifício à justiça fiscal – que exige a observância da seletividade em função da essencialidade – justifica os supostos benefícios a serem alcançados? Se sim, a lei é proporcional, então é constitucional. Mas, **conclui-se que a lei não é proporcional, portanto, inconstitucional, pois não há benefício, principalmente para os consumidores de baixa renda, e o que se observa é que o princípio da capacidade contributiva e isonomia tributária não foi respeitado.**

3.3 DO EVENTUAL ÔNUS TRIBUTÁRIO RECAÍDO SOBRE O CONTRIBUINTE DE FATO

Prima facie, para possibilitar o pleno desdobramento da linha de intelecção exposta a seguir, cumpre deixar claro os conceitos doutrinários sobre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, conceitos trazidos ao mundo acadêmico com finalidade de simplificar questões tributárias, de extrema utilidade didática para compreensão do caso em tela.

Assim, o contribuinte de direito seria aquele sujeito passivo na cadeia tributária responsável pelo efetivo recolhimento do tributo, conceito explicitado no artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional. Vejamos:

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

¹⁸ *Ibidem*, p. 112.

¹⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 01 de setembro de 2021.

Por outro lado, o contribuinte de fato seria aquele que efetivamente suporta o ônus econômico do tributo, o qual arca com a onerosidade do tributo repassado pelo contribuinte de direito. Pontua-se que na maioria das vezes o contribuinte de fato há de ser o consumidor final de um serviço ou produto.

Por conseguinte, trazendo os conceitos elencados acima ao caso prático, fato é que a onerosidade exacerbada existente na majorada alíquota de ICMS aplicada a energia elétrica recai principalmente aos consumidores finais, justamente por estes serem contribuintes de fato. Ocorre, portanto, que as ilegalidades aqui trazidas interferem diretamente na população, inexistindo razoabilidade em qualquer argumentação trazida pelo Recorrido em se tratando da capacidade contributiva do Recorrente.

Dessa forma, este fato se reputa verdadeiro no momento em que existe uma relação umbilical entre a diminuição de certas tributações indiretas e a um considerável crescimento econômico, justamente pelo aumento do poder de compra dos consumidores finais decorrente do barateamento de um produto ou serviço.

Com base nisso, em estudo publicado pela Revista Jurídica Cesumar²⁰, chega-se à conclusão de que a **diminuição da alíquota de ICMS da energia elétrica não gera, inclusive, um déficit arrecadatário aos cofres públicos**. Isto se dá por conta da, já referenciada, fomentação da economia decorrente do barateamento da energia elétrica, *In verbis*:

“Isso se faz perceptível pelo fato de que o corte na conta de energia faz com que a indústria se encoraja a realizar investimentos, pois gastará menos com energia elétrica. É um clássico exemplo de fomento indireto e que faz com que a atividade econômica se desenvolva e aumente a concorrência, o que é benéfico ao consumidor e ao próprio mercado.

É perceptível, ainda, que **o incremento da atividade econômica faz com que haja maior arrecadação de ICMS pelos Estados, pois tal imposto também é cobrado sobre os produtos produzidos e alienados**, fazendo com que o montante não arrecadado pela

²⁰ DUARTE, Francisco; PERIN, Giovanna; PINTO, Alcides. DIREITO ECONÔMICO DA ENERGIA ELÉTRICA: A VARIAÇÃO DA TARIFA E AS FALHAS DE MERCADO. **Revista Jurídica Cesumar**. Paraná, v. 15, n. 2, jul./dez. 2015, p. 511. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/view/4307>. Acesso em: 04 de setembro de 2021.

minoração da tarifa energética passe a ser percebido pelo aumento da atividade econômica em outros setores da economia." (**Grifos nossos**)

Diante do exposto, é possível concluir que os efeitos extrafiscais surtidos com a diminuição da porcentagem de ICMS aplicada à energia elétrica demonstram que **essa redução de alíquota pode se tornar uma aliada ao desenvolvimento econômico local sem ao menos existirem danos à arrecadação pública.**

Por conta disso, deve estar clara a premissa de que a questão fiscal suscitada possui evidente impacto econômico, e que **a manutenção do status quo atual perpetua tanto uma diminuição produtiva das indústrias quanto o cerceamento do poder de compra da população de uma forma geral,** inexistindo escusas plausíveis que justifiquem uma descabida alíquota de 25% de ICMS na energia elétrica.

Assim sendo, percebe-se que existem dois pontos cruciais a serem analisados no que diz respeito à relação econômica direta entre o consumidor final e o ICMS aplicado a energia elétrica, são esses: I) A capacidade contributiva da distribuidora é irrelevante para o caso, tendo em vista que a intensificada alíquota de ICMS aplicada a energia elétrica onera os consumidores finais, ou seja, a população e II) A própria diminuição da alíquota resultaria em um crescimento do poder de compra da população, surtindo efeitos na própria economia, resultando em uma compensação decorrente do aumento de consumo e, conseqüentemente, da arrecadação fiscal.

Dessa forma, a distribuidora, ora Recorrente, ao colocar contratualmente a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de "responsável" pelo recolhimento do ICMS. Assim, paga o tributo à título alheio, por conta do consumidor final.²¹

No caso em comento, o Recorrente atende ao "mercado cativo", ou seja, pequenos e médios consumidores, que não podem escolher livremente seus fornecedores de energia elétrica. Contudo, temos que um dos objetivos da República Federativa do Brasil em seu artigo 3º, inciso IV, da Constituição Federal, é "promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação".²²

²¹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 193.

²² *Ibidem*, p. 471.

Isto posto, exige do Recorrido não só uma ação positiva do mesmo para garantir a todos um padrão aceitável de subsistência, mas também a não tributação do mínimo vital, para que todos possam desfrutar dos progressos básicos da humanidade. Neste sentido, o Poder Público tem o dever de defender o mínimo vital e preservá-lo, inclusive mediante a desoneração, sempre que possível, da carga tributária que, ao final, onerará o consumidor final.²³

3.4 DA EVIDENTE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO FACE A ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA

Após demonstrado a onerosidade proveniente da majorada alíquota de ICMS em se tratando da energia elétrica, espera-se que, a esta altura do presente Recurso Extraordinário, esteja cristalina a premissa de que a energia elétrica é um bem absolutamente peremptório em qualquer setor de uma sociedade moderna, cabendo aos Estados federativos proteger esse bem e possibilitar o seu acesso à todos.

Neste diapasão, pontua-se que o Estado, ora Recorrido, adota como política fiscal a aplicação de alíquota zero ao ICMS de alimentos, medicamentos e vestuário, com exceção dos itens luxuosos que seria de 22% (vinte e dois por cento). Isto posto, a partir de uma simples interpretação sistemática do caso, há de se perceber que **a própria produção dos referidos itens dependem necessariamente da energia elétrica para ser viabilizada**, levando ao inevitável questionamento acerca da contradição decorrente dos infundados critérios fiscais utilizados pela Fazenda Pública.

A partir disso, é evidente que a produção e distribuição de itens essenciais são indiscutivelmente afetadas devido ao alto custo da energia elétrica decorrente da majorada alíquota do ICMS. Deste modo, se tem uma **limitação ao acesso da população aos bens essenciais decorrente da alta de preços por conta da inconstitucional política fiscal seguida pelo Recorrido, o que afronta, inclusive, o próprio propósito da estipulação de alíquota zero a bens essenciais, que seria maximizar os seus acessos à população.**

²³*Ibidem*, p. 472.

Diante o exposto, impende destacar que no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, a cláusula primeira do Convênio ICMS n. 98/89 - vigente hodiernamente mediante prorrogação por prazo indeterminado através do Convênio ICMS 151/94 - determina a possibilidade de isenção do ICMS em operações com água natural canalizada, *in verbis*:

Cláusula primeira

Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

I - conceder isenção do ICMS em operações com água natural canalizada, nas hipóteses previstas na legislação estadual;²⁴

[...]

Ora, Excelências, percebe-se ante o supracitado dispositivo que o *animus* dos Ministros que celebraram tal Convênio foi o de maximizar o acesso à água ao maior número de cidadãos, concedendo a possibilidade dos Estados Membros adotarem políticas fiscais benéficas a essas empresas que operam com bem tão essencial.

Naturalmente, há de se perceber a cristalina relação entre água potável e a energia elétrica, justamente pela importância inestimável de ambas para a subsistência populacional. **Assevera-se, inclusive, que existe um lógico nexos causal entre a distribuição da água potável e a energia elétrica, como a necessidade de bombas hidráulicas para possibilitar a circulação da água.**

Portanto, é possível perceber de forma translúcida que a energia elétrica é um bem que serve de alicerce para a própria viabilização dos bens ditos como essenciais, estes passíveis de isenção tributária. Por iguais razões, se vislumbra no presente caso uma autêntica contradição no próprio entendimento do Recorrido, uma vez que a energia elétrica serve de meio para a confecção, produção ou distribuição de todos os bens essenciais, apesar desta não possuir as mesmas isenções tributárias ora existentes para outros bens.

Por conseguinte, cabe ressaltar que a atual forma de estipulação de alíquota de ICMS adotada pelo Recorrido é a de variar a porcentagem do imposto de acordo

²⁴ BRASIL. Convênio ICMS 98/89. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/CV098_89. Acesso em 31 de agosto de 2021.

com o consumo de energia elétrica, ou seja, aqueles que consomem mais pagam porcentagens mais onerosas. Assim, impõe que existe um compasso entre a quantidade de consumo de um bem e a sua essencialidade.

Contudo, é imprescindível trazer à baila que um bem dotado de essencialidade será sempre essencial, não cabendo ao Recorrido adotar um Juízo de Valor em relação a destinação do seu uso. Como discorre Hugo de Brito Machado Segundo²⁵:

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

“Enfim, não há respaldo jurídico em presumir-se mais ou menos essencial a energia para consumidor A ou B, nem tampouco em face de serem consumidos 100Kwh ou 1000Kwh.”

(Grifos nossos)

Ante a exemplificação do professor Hugo de Brito Machado Segundo, se deve adotar a premissa de que a essencialidade do bem é um caráter objetivo e absoluto, não cabendo situações em que um produto ou serviço se torne menos essencial. Nesse sentido, percebe-se que não há amparo constitucional em adotar uma alíquota do ICMS que flutua mediante consumo do contribuinte, tendo em mente que a energia elétrica é um bem essencial à todos.

Nobres julgadores, ante o exposto indaga-se: a energia elétrica destinada a uma família que consome 200 Kwh/mês ou a um hospital que consome 335.000 Kwh/mês possuem qualquer diferença referente à sua essencialidade? O bem deixa de ser essencial mediante critério quantitativo referente ao seu uso?

Levando em consideração estes aspectos, resta demonstrada tamanha contradição nas atitudes do Recorrido no que tange a não isenção tributária no ICMS da energia elétrica, isto se dá pela existência de uma relação de subserviência entre

²⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. *Revista dialética de Direito tributário*. São Paulo, nº 62, novembro de 2000, p. 73 e 74.

a existência de todos os bens essenciais e a força elétrica. **Assim sendo, pleiteia-se pela alíquota zero no ICMS da energia elétrica no presente Estado Federativo, tendo em mente os motivos de fato e direito expostos acima.**

4 DOS PEDIDOS

Diante do exposto, este Recorrente requer que seja o presente Recurso Extraordinário conhecido e totalmente provido para:

(i) Que esta Colenda Corte reconheça a violação aos artigos 150, inciso II e 155, §2º, III, da Constituição Federal, para que o ESTADO observe o princípio da seletividade em face da essencialidade com a consequente aplicação de alíquota zero de ICMS para a energia elétrica, assim como é para alimentos, vestuário e medicamentos.

(ii) Subsidiariamente, caso esta Corte não entenda pela aplicação da alíquota zero, que ao menos estabeleça a aplicação da alíquota de ICMS para a energia elétrica de 7% (sete por cento) e que esta seja considerado um serviço útil.

Nestes termos,

Pede e espera deferimento.

Local..., Data...

XXXXX

Advogado

OAB n.

REFERÊNCIAS

ARABI, Abhner Youssif Mota. A TEORIA ARGUMENTATIVA DE ROBERT ALEXY E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE: uma análise do balanceamento de princípios e sua aplicação no Supremo Tribunal Federal. **Revista da Faculdade de Direito – UERJ**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 21, p. 01-11, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1845>. Acesso em 01 de setembro de 2021.

BRASIL. **Constituição Federal da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 28 de agosto de 2021.

_____. **Convênio ICMS 98/89**. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/CV098_89. Acesso em 31 de agosto de 2021.

_____. **Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 01 de setembro de 2021.

_____. **Lei 7.783/89**: Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.HTM. Acesso em 01 de setembro de 2021.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário Virtual - Minuta de Voto - 05/02/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/marco-aurelio-icms.pdf>. Acesso em 28 de agosto de 2021, p. 01-05.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Plenário Virtual - Minuta de Voto - 11/06/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-energia-eletrica.pdf>. Acesso em 28 de agosto de 2021, p. 01-24.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 634457 AgR / RJ - RIO DE JANEIRO**. Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 05/08/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: 15-08-2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur272266/false>. Acesso em: 28 de agosto de 2021.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

DUARTE, Francisco; PERIN, Giovanna; PINTO, Alcides. DIREITO ECONÔMICO DA ENERGIA ELÉTRICA: A VARIAÇÃO DA TARIFA E AS FALHAS DE MERCADO. In: **Revista Jurídica Cesumar**, Paraná, v. 15, n. 2, p. 493-515, jul./dez. 2015. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/view/4307>. Acesso em: 04 de setembro de 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2020

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista dialética de Direito tributário**. São Paulo, nº 62, p. 70-77, novembro de 2000.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 519

CONTRIBUINTE

Ana Carolina Ziede Leal

Bruna Larissa Carvalho de Sousa

Enrico e Carpena Ferreira Correa de Barros

João Gabriel Pinheiro Machado Barros

Johann Kraetzig Martins

Jorge Ricardo da Silva Júnior

Lucas Armani Tomazi

Marcos Vinicius Rolin dos Santos

EXCELENTÍSSIMOS SENHORES MINISTROS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recorrente: Souto Borges LTDA. ("Recorrente" ou "Empresa")

Recorrido: Estado ("Recorrido", "Fisco" ou "Estado")

Objeto: Inconstitucionalidade da instituição de alíquota de ICMS de 25% sobre a operação de comercialização de energia elétrica

Pela Recorrente,

I. Dos fatos que circundam a demanda

1. Trata-se de ação declaratória proposta pela Recorrente, empresa distribuidora de energia elétrica inserida no Ambiente de Contratação Regulada ("ACR"), objetivando o reconhecimento da inconstitucionalidade das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ("ICMS") de 25% e de 12% sobre operações de comercialização de energia elétrica realizadas no Estado, ora Recorrido.

2. As alíquotas de ICMS do Estado variam entre a alíquota zero, para alimentação, medicamentos e vestuário; a alíquota de 7%, para mercadorias especialmente úteis; a alíquota de 18%, para mercadorias em geral; a alíquota de 22%, para itens luxuosos; e a alíquota de 25%, para energia e serviços de comunicação. Ainda, quanto à comercialização de energia elétrica, existe a previsão de alíquota de 12% para consumidores residenciais com consumo mensal de até 150 quilowatt-hora ("kWh"), bem como para cooperativas rurais que utilizem até 500 kWh por mês. As diferentes alíquotas de ICMS presentes no Estado estão expostas no quadro abaixo:

Alíquota	Produtos e Serviços
0%	Alimentação, medicamentos e vestuário
7%	Mercadorias especialmente úteis (ex.: eletrodomésticos, computadores)
12%	Operações de comercialização de energia elétrica com consumo de até 150 kWh para consumidores residenciais ou 500 kWh para produtoras cooperativas rurais
18%	Mercadorias em geral – Alíquota básica
22%	Itens luxuosos
25%	Operações de comercialização de energia elétrica e serviços de comunicação

3. A Recorrente entende que a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços deveria ser a única justificativa constitucional para a existência de alíquotas diferenciadas. Entretanto, no Estado, a energia elétrica tem alíquota maior do que todos os outros serviços e mercadorias, incluindo itens luxuosos.

4. Devido à essencialidade da energia elétrica, que será explicitada no decorrer da exposição, as referidas alíquotas ferem diretamente o art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal ("CF/88"). Ademais, violam diversos preceitos constitucionais, como o princípio da capacidade contributiva e os que norteiam a ordem econômica, extrapolando também os limites da extrafiscalidade.

5. Apesar da flagrante inconstitucionalidade da alíquota, para surpresa da Recorrente, seu pleito não foi acolhido após discussão em primeira e segunda instâncias. Dessa forma, não restou alternativa senão a interposição do presente Recurso Extraordinário – com base no art. 102, III, "a", da CF/88 –, cuja repercussão geral foi reconhecida por este Egrégio Supremo Tribunal Federal ("STF"), pugnando, por razões constitucionais e técnicas, o seu provimento.

II. Da violação ao critério quantitativo de incidência da norma tributária

6. A lei instituída pelo Estado não atende ao critério quantitativo necessário para a norma tributária. Como se sabe, a norma tributária que define a incidência fiscal é composta por duas partes, quais sejam (i) a hipótese de incidência (antecedente da

norma ou descritor) e (ii) a obrigação decorrente (consequente ou prescritor).¹ Isto é, a hipótese de incidência descreve um fato, cuja ocorrência in concreto fará surgir uma obrigação tributária decorrente, com seus devidos efeitos.²

7. Tanto no descritor, quanto no prescritor, a norma deve preencher determinados critérios que podem ser assim sintetizados:³

HIPÓTESE (DESCRITOR)	Critério Material	<i>O que</i>	Determinado comportamento a ser realizado.
	Critério Espacial	<i>Onde</i>	Local em que a ocorrência é relevante juridicamente.
	Critério Temporal	<i>Quando</i>	Momento em que se deve considerar ocorrido o fato jurídico.
CONSEQUÊNCIA (PRESCRITOR)	Critério Pessoal	<i>Quem</i>	Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica
	Critério Quantitativo	<i>Quanto</i>	Critérios de cálculo do tributo devido: base de cálculo e alíquota.

8. No presente caso, o Estado desrespeitou o critério quantitativo, mais especificamente no que tange à alíquota da norma instituidora da obrigação tributária. Ao estipular a alíquota de ICMS incidente na distribuição de energia elétrica no patamar de 25%, o Estado feriu frontalmente o art. 155, § 2º, III, da CF/88, que dispõe sobre a necessidade de se atentar à essencialidade do bem ao realizar a fixação da alíquota seletiva do imposto. Não há controvérsia quanto aos demais critérios da norma.

9. E é justamente por desrespeitar o critério quantitativo, conforme se passa a demonstrar, que a referida lei deve ser prontamente declarada inconstitucional por este E. STF, deixando de produzir efeitos jurídicos imediatamente.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 267.

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed., 19. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 76.

³ Elaborado com base em: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 224.

III. Da inconstitucionalidade da alíquota instituída pelo Estado

No presente tópico, será evidenciada a inconstitucionalidade da alíquota praticada pelo Recorrido, visto que afronta diretamente os princípios da seletividade [III.A.] e da capacidade contributiva [III.B.] ao desrespeitar o postulado normativo da essencialidade na efetivação da extrafiscalidade no ICMS [III.C.], o que traz consequências nocivas à ordem econômica [III.D.].

III.A. Da violação ao princípio da seletividade e ao postulado normativo da essencialidade

10. As alíquotas estipuladas para a atividade voltada à distribuição de energia elétrica são inconstitucionais em decorrência da violação aos critérios normativos impostos pelo art. 155, § 2º, III, da CF/88. Ademais, as mencionadas alíquotas são inconcebíveis sob quaisquer dimensões de compreensão da essencialidade, seja do ponto de vista coerencial-comparatista, seja por meio de uma análise ontológico-finalística das mercadorias e dos serviços.

11. O dispositivo normativo constitucional violado pela aplicação das alíquotas de 25% e de 12% possui a seguinte redação:

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

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

- poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (grifo nosso)

12. Para a devida compreensão dessa norma constitucional, cumpre analisar detidamente as diferentes classificações e concepções dos dois principais elementos normativos do dispositivo: o princípio da seletividade e o postulado normativo da essencialidade. **Antecipa-se que ambos os conceitos representam categorias normativas distintas, ensejando, portanto, efeitos jurídicos epadrões de reconhecimento de cogência normativa igualmente díspares.**

13. Assim, analisa-se, inicialmente, o conceito de seletividade e sua classificação como princípio constitucional de observância facultativa por parte do legislador estadual. Na sequência, essa faculdade é contraposta à observância cogente do postulado da essencialidade. Por fim, examina-se as diferentes concepções conceituais da essencialidade, resultando na conclusão de que as alíquotas instituídas são inconcebíveis sob quaisquer dimensões de compreensão da essencialidade.

14. Em relação ao princípio da seletividade, ensina Leandro Paulsen que “Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado) ou do tipo de produto (se alimentício, de higiene, têxtil etc.), sendo que o critério para tal seletividade é dado pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto”.⁴ Em outras palavras, o legislador seleciona determinados serviços e mercadorias, de acordo com parâmetros e critérios especificados na própria CF/88 (tais como suas qualidades, finalidades e naturezas, por exemplo), de modo a aplicar alíquotas diferenciadas a cada uma dessas espécies e gêneros de produtos.

15. Frisa-se que há, efetivamente, critérios objetivos estabelecidos pelo constituinte, cuja observância é impositiva, como é o caso do postulado normativo da essencialidade. Nesse sentido, de acordo com os critérios de aplicação do princípio da seletividade, o legislador ordinário deverá selecionar serviços e mercadorias que são essenciais para todos, de modo a aplicar-lhes alíquotas menos gravosas.

16. Consoante referido, a essencialidade diz respeito aos serviços e às mercadorias que são essenciais a todos os cidadãos, pois, do ponto de vista das necessidades coletivas, há certos objetivos constitucionalmente reconhecidos que indicam o sentido da política fiscal promovida pela aplicação do princípio da seletividade.⁵

17. A doutrina pátria muito se debruçou sobre se a obrigatoriedade da observância do princípio da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados

⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: SaraivaEducação, 2018. p. 107.

⁵ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 154.

("IPI") seria ou não aplicável ao ICMS. A referida contenda decorre do fato de que o constituinte, ao dispor sobre os critérios quantitativos do ICMS no art. 155, § 2º, III, da CF/88, definiu que o imposto "poderá ser seletivo", distintamente do estipulado quando da definição acerca do IPI, no art. 153, § 3º, I, da CF/88.

18. Enquanto Roque Antônio Carrazza é o principal defensor do caráter cogente do princípio da seletividade em relação ao ICMS,⁶ outros doutrinadores – como Leandro Paulsen⁷ e Paulo Caliendo⁸ – defendem a tese de que há uma verdadeira faculdade atribuída ao legislador ordinário, no que se refere à observância do princípio da seletividade. Entretanto, cumpre desde logo destacar que essa controvérsia doutrinária não interfere, de modo algum, no presente caso, sendo prescindível para a resolução deste feito.

19. Não há de se indagar, por conseguinte, acerca da faculdade ou da obrigatoriedade da aplicação do princípio da seletividade, visto que o legislador estadual aplicou, de fato, alíquotas seletivas, discriminando certas categorias de mercadorias e de serviços. Da mesma forma, não é concebível argumentar que a observância eventualmente facultativa desse princípio poderia ser estendida ao postulado normativo da essencialidade, uma vez que a referida norma de aplicação é de observância obrigatória.

20. É esse o acertado entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo: "a Constituição facultou a adoção da seletividade no ICMS, mas impôs, em caso de a faculdade ser exercida, que o fosse em função da essencialidade das mercadorias e serviços".⁹

21. Em vista disso, ao concretizar na legislação estadual um princípio constitucional – mesmo que de observância facultativa – o legislador ordinário deve – obrigatoriamente – atender aos parâmetros normativos atinentes a esse princípio. Caso contrário, haveria um completo esvaziamento do sentido da norma constitucional, em afronta ao princípio da interpretação efetiva da Constituição.¹⁰

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 466.

⁷ PAULSEN, op. cit., p. 107.

⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 324.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 62, nov. 2020, p. 73.

¹⁰ Conforme ensina José Gomes Canotilho: "Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efetiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma

22. Dessa forma, a concretização do dispositivo constitucional suprarreferido mostra-se inadequada aos parâmetros impostos pelo próprio art. 155, § 2º, III, visto que o paradigma de aplicação do princípio, isto é, o postulado normativo da essencialidade, não foi respeitado.

23. A respeito disso, vale lembrar os ensinamentos de Humberto Ávila no que se refere à distinção entre os princípios e os denominados postulados normativos aplicativos (ou normas de aplicação). Enquanto os princípios influem apenas indiretamente nos modos comportamentais ou nas competências, e diretamente visam à consecução de um fim; as normas de aplicação prescrevem e orientam determinados modos de pensamento e argumentação, estruturando o modo de aplicação das regras e dos princípios.¹¹

24. Em suma, os postulados normativos aplicativos estabelecem os modos (meios) pelos quais os fins prescritos pelos princípios devem ser aplicados. Quando é violado o postulado, infringe-se a própria norma que por meio dele deve ser aplicada, transgredindo, em última análise, a própria Constituição. **Em outros termos, ao aplicar o princípio da seletividade sem observar o postulado normativo a ele atinente – o critério da essencialidade –, o legislador estadual está violando o texto constitucional.**

25. A doutrina é pacífica neste ponto¹²: ao estipular alíquotas de acordo com a seletividade, o critério de estabelecimento dessas alíquotas deverá ser a essencialidade das mercadorias e dos serviços, sob pena de caracterizar verdadeiras arbitrariedades legislativas. A essencialidade converte-se em uma diretriz

constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê." (CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996. p. 227).

¹¹ "Até aqui este trabalho dedicou-se à investigação de princípios que, como tais, estabelecem fins a serem buscados. A partir de agora não será mais examinado o dever de promover a realização de um estado de coisas, mas **o modo como esse dever deve ser aplicado**. Superou-se o âmbito das normas para adentrar o terreno das metanormas. Esses deveres situam-se num segundo grau e estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas, princípios e regras. Como tais, eles permitem verificar os casos em que há violação às normas cuja aplicação estruturam. Só elipticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados de razoabilidade, da proporcionalidade ou da eficiência, por exemplo. **A rigor, violadas são as normas – princípios e regras – que deixaram de ser devidamente aplicadas**" (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 20. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 179) (grifo nosso).

¹² MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 72; FERREIRA NETO, Arthur Maria; KRONBUER, Eduardo Luís. **Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivals de Essencialidade**. *Economic Analysis of Law Review*. V. 11, nº 2, mai.–ago., 2020. p. 47; e PAULSEN, op. cit., p. 325.

constitucional de obediência impositiva que busca a efetivação de objetivos e valores constitucionais.

26. Entretanto, a CF/88 não conceitua o que é essencial. Trata-se de um termo que depende de outros elementos para sua definição, sendo um caso claro de vagueza normativa. Nesse sentido, cumpre lembrar os ensinamentos de Pedro Adamy: 13 “A vagueza ocorre, grosso modo, em casos onde a aplicação de uma palavra ou de um conceito a uma dada realidade não seja certa, ou **dependa de outros elementos para a sua definição**”. A essencialidade é, pois, uma norma de aplicação de textura aberta a ser observada pelo legislador infraconstitucional quando do estabelecimento da alíquota sobre serviços e mercadorias.

27. A vagueza em relação à conceituação da essencialidade não pode, contudo, servir de escusa ao legislador para a utilização de uma classificação claramente inconstitucional. Conforme referido anteriormente, a alíquota aplicada é inconcebível sob quaisquer dimensões de definição do conceito de essencialidade.

Apesar de a energia elétrica ser evidentemente essencial à coletividade, impõe-se analisar sistematicamente o conceito da essencialidade e sua relação com a energia elétrica – em uma perspectiva coerencial-comparatista – e propor uma compreensão ontológica e finalística do conceito de essencialidade.¹⁴

A primeira perspectiva (coerencial-comparatista) compreende o essencial como sinônimo de importante, levando em conta fundamentos volitivos e preferenciais, de modo que a aferição de serviços e mercadorias essenciais deve se dar no âmbito da convencionalidade.¹⁵ Assim sendo, oportuna a análise sistemática do conceito de essencialidade e da forma como o legislador, em outras circunstâncias, estabeleceu o que era essencial.¹⁶ Trata-se, em suma, da verificação da coerência e da razoabilidade dos padrões de concretização do critério da essencialidade de bens e serviços, por meio de uma análise sistemática do ordenamento e das alíquotas de ICMS.

¹³ ADAMY, Pedro. **Vagueza normativa e transições políticas**. Revista anistia: política e justiça de transição. N° 7, jan.–jun.2012. p. 267 (grifo nosso).

¹⁴ FERREIRA NETO, op. cit. p. 30-54.

¹⁵ Ibid., p. 51.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 46.

28. No que tange à razoabilidade interna das alíquotas estipuladas, isto é, à necessária harmonização entre os critérios de diferenciação escolhidos e a medida adotada¹⁷, o que se verifica é uma completa incongruência entre o todo e o individual. Conforme leciona Humberto Ávila, o postulado normativo da razoabilidade pode ser compreendido como a diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência. Deve haver, portanto, uma harmonização da norma com as condições externas de aplicação, entre o geral e o individual, visto que **"Diferenciar sem razão é violar o princípio da igualdade"**.¹⁸

29. Em sentido contrário, a aplicação da alíquota de 25% sobre a comercialização de energia elétrica revela uma clara afronta aos postulados da essencialidade e da razoabilidade, bem como ao princípio da igualdade, visto que se diferencia sem qualquer fundamento fático ou constitucional válido. Aplica-se a essas operações essenciais uma alíquota superior às destinadas aos produtos essenciais (0%) e especialmente úteis (7%). De igual forma, a alíquota de 25% é superior até mesmo àquela destinada às mercadorias em geral (alíquota básica de 18%) e, fato indefensável, à alíquota estipulada para itens luxuosos, ou seja, supérfluos (22%).

30. Ademais, no que se refere à caracterização de bens considerados essenciais pela legislação, destaca-se o fato de que a energia elétrica é considerada pelo legislador como insumo – e, portanto, essencial – para a atividade da empresa, servindo de critério de creditamento de PIS e de COFINS, por parte do contribuinte, nos termos do art. 3º, IX e X, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II, da Lei nº 10.883/2003, respectivamente.¹⁹

31. Nessa perspectiva, em fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") pacificou o entendimento sobre o conceito de insumos. Com base nessa decisão, todas

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 207.

¹⁸ *Ibid.*, p. 205 (grifo nosso).

¹⁹ Lei nº 10.637/2002. **Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) **IX** - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; **X** - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Lei nº 10.883/2003. **Art. 3º** Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) **III** - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

as despesas essenciais ou relevantes para a atividade desenvolvida pela empresa geram créditos de PIS e de COFINS, conforme demonstra a ementa do julgamento:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO- CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO

CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.[...]. (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em

22/02/2018, DJe 24/04/2018) (grifo nosso)

32. Assim sendo, resta claro que há uma completa incoerência sistêmica, uma incongruência na estipulação legislativa estadual das alíquotas.

33. De mais a mais, de acordo com a perspectiva ontológico-finalística do conceito de essencialidade, referido termo deve ser compreendido como sendo sinônimo de necessário, indispensável, devendo captar propriedades inerentes a objetos que são considerados moralmente relevantes para os seres humanos. São essenciais, portanto, os bens que “são indispensáveis para a subsistência e o pleno desenvolvimento de capacidades humanas básicas”.²⁰ Deve-se, em última análise, compreender a causa final e o verdadeiro propósito do objeto.

34. A energia elétrica é imprescindível, pois é a base para a realização desde as tarefas mais elementares até as mais complexas, desde as mais cotidianas até as mais excepcionais. A energia elétrica perpassa por todos os momentos de nossos dias e está presente em todas as etapas de produção de mercadorias e de fornecimento de serviços. Negar a essencialidade das mais diversas causas finais da

²⁰ FERREIRA NETO, op. cit., p. 40.

energia elétrica é contestar séculos de evolução científica, tecnológica e produtiva e, ao fim e ao cabo, ignorar a realidade das empresas e dos indivíduos.

35. Além disso, cumpre examinar a própria finalidade do princípio da seletividade em função da essencialidade, a qual é evidente: garantir o **“acesso por parte dos contribuintes aos produtos mais essenciais, principalmente àqueles com menor capacidade econômica, sendo proibida a elevação demasiada da carga tributária incidente sobre estes”**.²¹

36. Conforme ensina Luís Eduardo Schoueri, o “produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir”:²² reduzindo o efeito regressivo da tributação sobre o consumo, por meio do princípio da seletividade, possibilita-se àqueles com uma capacidade econômica reduzida a aquisição de produtos e a utilização de serviços indispensáveis para sua subsistência. Dessa maneira, garante-se à população ter o mínimo existencial, de modo a assegurar a todos uma existência digna, em atendimento ao art. 170, da CF/88.

37. **Nesse sentido, o estado de coisas a ser buscado, por meio do princípio da seletividade, é aquele em que mercadorias e serviços tidos por essenciais (necessários, imprescindíveis, indispensáveis, fundamentais) cheguem aos contribuintes com uma carga tributária reduzida, enquanto aqueles considerados supérfluos e desnecessários (luxuosos) sejam tributados de maneira mais gravosa, adequando o ordenamento a uma noção de justiça fiscal e distributiva.**

38. Entretanto, há uma evidente inadequação entre meios utilizados e fins a serem alcançados: a maneira como o princípio da seletividade é aplicado pelo legislador estadual revela uma profunda desproporcionalidade. Consoante explica Humberto Ávila, “o postulado da proporcionalidade pressupõe a relação de causalidade entre o efeito de uma ação (meio) e a promoção de um estado de coisas (fim)”.²³

39. A aplicação de uma alíquota de 25% sobre a energia elétrica não se adequa ao postulado da proporcionalidade, pois o meio utilizado para a promoção do suprarreferido estado de coisas causa mais desvantagens do que vantagens à

²¹ Ibid., p. 48.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 441.

²³ ÁVILA, op. cit., p. 207.

coletividade, impossibilitando ou dificultando, em grande medida, a promoção dos fins constitucionalmente almejados.

40. Se o Estado vale-se do argumento extrafiscal para a instituição dessa alíquota, é porque ele reconhece a capacidade de conformar o comportamento humano por meio de uma tributação mais ou menos gravosa. Em suma, o Recorrido reconhece que, em certos casos, a tributação se apresenta como um verdadeiro empecilho à aquisição de bens e à prestação de serviços – que, neste caso, são essenciais. Reconhece o Estado, por fim, os ônus causados por essa relação de causalidade entre meios e fins, a qual impossibilita que mercadorias e serviços essenciais cheguem aos contribuintes com uma carga tributária reduzida.

41. O Recorrido tenta fazer crer que há o efetivo respeito à seletividade e à essencialidade com a aplicação de alíquotas diferenciadas para consumidores residenciais com consumo inferior a 150 kWh/mês e para cooperativas rurais que utilizem até 500 kWh/mês. Porém, os referidos parâmetros de aferição da essencialidade não condizem com a realidade brasileira, e, de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, *"não há respaldo jurídico em presumir-se mais ou menos essencial a energia para consumidor A ou B, nem tampouco em face de serem consumidos 100 Kwh ou 1000 Kwh"*.²⁴

42. Haveria três razões jurídicas centrais para isso apontadas pelo autor mencionado: (i) a CF/88 excluiu implicitamente a possibilidade de progressividade, sob pena de completa perda de sentido do artigo 155, § 2º, III; (ii) a progressividade faz com que uma mercadoria ou um serviço essencial seja tributado com alíquotas superiores àquelas destinadas a itens supérfluos, em afronta ao mencionado dispositivo legal; (iii) este E. STF pacificara o entendimento de que não seria possível a adoção de progressividade para impostos reais, como é o caso do ICMS.²⁵

43. Há, ainda, três principais razões fáticas para isso: (i) a alíquota diferenciada para consumidores residenciais com consumo inferior a 150 kWh/mês encontra sério descompasso fático com a realidade brasileira, visto que o consumo médio residencial alcança as marcas de 193,6 kWh e 186,3 kWh nas regiões Centro-Oeste e

²⁴ MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 74.

²⁵ RE-153771/MG, DJ 05-09-97, p. 41892; RE-196337/SP, DJ 14-08-98, p. 17; RE-248892/RJ, DJ 31-03-00, p. 63.

Sul, respectivamente;²⁶ (ii) esse descompasso agravou-se ainda mais no contexto da pandemia da SARS-CoV-2 ("Covid-19"), em que houve um significativo incremento no número de pessoas que passaram a trabalhar de maneira remota (em suas residências), ensejando, pois, em taxas de variação positiva na demanda de energia elétrica residencial em todas as regiões do país;²⁷ (iii) além disso, em um contexto de crise e desemprego, uma alíquota como essa representa uma clara violação à capacidade contributiva, à ordem econômica e, em especial, à livre-iniciativa [III.B., III.C. e III.D., infra].

44. Por derradeiro, em certos casos, a alíquota arbitrária traz consequências ainda mais nefastas para a parcela da população que visa a exercer seu direito à vida e à plena saúde, já que aqueles acometidos por enfermidades e que necessitam de equipamentos médicos, de uso hospitalar ou doméstico, não podem optar por reduzir o consumo ou desligar os aparelhos, amargurando os custos dos impostos pelo Estado e reduzindo seu poder aquisitivo.

45. Da mesma forma como não se pode parar o marcapasso cardíaco, a energia não pode ser interrompida, independentemente da alíquota adotada, visto que se trata de bem essencial e indispensável para manutenção da vida no século XXI.

46. Em suma, a alíquota estipulada para o fornecimento de energia elétrica é inconstitucional em decorrência da violação aos critérios normativos impostos pela CF/88 e é inadmissível sob quaisquer dimensões de compreensão da essencialidade, de modo a caracterizar uma verdadeira incoerência e incongruência sistêmicas, bem como uma inadequação fático-jurídica.

III.B. Da ofensa ao princípio da capacidade contributiva

47. Como se já não bastasse a afronta direta ao art. 155, § 2º, III, da CF/88, a alíquota de 25% sobre a comercialização de energia elétrica também conflita com diversos

²⁶ EPE. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica de 2021 (Ano base 2020)**. Disponíveis em: <<https://www.epe.gov.br/sites-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-160/topico-168/EPEFactSheetAnuario2021.pdf>> . p. 5. Acesso em 24/08/2021, às 23h41.

²⁷ *Ibid.*, p. 5. Acesso em 24/08/2021, às 23h45.

princípios e garantias constitucionais. Neste momento, cumpre analisar com maior vagar a ofensa da referida alíquota ao princípio da capacidade contributiva.

48. O princípio da capacidade contributiva encontra guarida constitucional no § 1º, do art. 145, o qual prevê que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Assim sendo, a carga tributária individual deve ser dimensionada conforme a capacidade de cada indivíduo de suportar as prestações tributárias, segundo as suas condições econômicas.²⁸

49. Para Luís Eduardo Schoueri, o princípio da capacidade contributiva é o corolário, em matéria de impostos, do princípio da igualdade. O princípio da capacidade contributiva preenche a exigência de um parâmetro para o princípio da igualdade, esse último com previsão constitucional no art. 5º, caput, e, especificamente em matéria tributária, no art. 150, II.²⁹

50. Os mencionados princípios servem como verdadeiros mandamentos de otimização, devendo o legislador estadual procurar alcançá-los, o que não se vislumbra no caso em tela. Ao prever uma alíquota para a energia elétrica mais elevada do que aquela aplicável até mesmo a itens luxuosos, o Estado incorre em flagrante inconstitucionalidade, visto que, além de ferir o princípio da seletividade, também ofende o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, o princípio da igualdade.

51. A energia elétrica é um produto que conta com diversas particularidades. Dentre elas, há o fato de que, em razão da sua inequívoca essencialidade, a energia elétrica é consumida por contribuintes com capacidades econômicas maiores ou menores.

52. Ocorre que, em respeito ao princípio do mínimo existencial, que visa a garantir uma vida digna a todos os cidadãos, a alíquota da energia elétrica não pode se pautar nos consumidores que têm capacidades contributivas mais elevadas, pois isso ultrapassaria a capacidade contributiva dos usuários que, em linhas gerais, possuem capacidades tributárias menores.

²⁸ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

²⁹ SCHOUERI, op. cit., p. 369.

Ora Excelências, existem produtos que são consumidos essencialmente por pessoas com capacidades contributivas elevadas, isto é, os itens luxuosos, como bebidas importadas, roupas de grife e perfumes. **As alíquotas elevadas devem se destinar exclusivamente a essa categoria de produtos.**

53. Entretanto, em sentido diametralmente oposto, **a alíquota de itens luxuosos no Estado é MENOR do que a alíquota de energia elétrica, um produto essencial e necessário a todos os cidadãos.** Tem-se uma afronta direta à CF/88 na previsão legislativa do Recorrido de alíquota de 25% de ICMS na comercialização de energia elétrica pelo simples fato de representar $\frac{1}{4}$ (um quarto) do valor da mercadoria; todavia, essa alíquota se mostra ainda mais incoerente com o ordenamento jurídico quando se compara com a alíquota de 22% para os itens **supérfluos**.

54. **Importante salientar que, apesar do ICMS ser um tributo sobre o consumo, para a energia elétrica não vale a máxima "se não tem capacidade contributiva não consome", em razão da extrema essencialidade do produto.** Conforme já exaustivamente referido, atualmente a energia elétrica faz parte do dia a dia de todos, sendo imprescindível para a realização desde as tarefas mais elementares até as mais complexas. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, "sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal".³⁰

55. Nesse sentido, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ("IBGE") traz um dado relevante: 99,8% dos domicílios brasileiros contam com energia elétrica.³¹ Esse percentual elevado demonstra o caráter essencial da energia elétrica para um bom desenvolvimento humano e econômico do país. Contudo, ao invés dessa informação apenas surpreender positivamente, ela causa preocupação a partir do momento que a comparamos com o rendimento domiciliar per capita mediano brasileiro em 2019, de apenas R\$ 861,35.³²

³⁰ MACHADO SEGUNDO, op. cit., 73.

³¹ IBGE. **Tabela 6737, Domicílios e Moradores com energia elétrica, por fonte de energia elétrica.** Disponível em:

<<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/6737#resultado>>. Acesso em 17/08/2021.

³² IBGE. **Tabela 2.1 UF - Rendimento domiciliar per capita médio e mediano das pessoas, com indicação do coeficiente de variação, segundo as Grandes Regiões, as Unidades da Federação e os Municípios das Capitais - 2019.** Disponível em

Percebe-se, portanto, que boa parte dos brasileiros sobrevivem com bem menos que um salário mínimo. Além das diversas preocupações do dia a dia, que incluem fome, desemprego e problemas de saúde, todos agravados ainda mais no contexto da pandemia de Covid-19, a situação dessa parcela da população é, ainda, agravada com alíquotas de 25% ou, em alguns poucos casos, de 12% sobre seus consumos de energia elétrica. Não se pode admitir que essa inconstitucionalidade seja mais uma angústia no planejamento financeiro de brasileiros que têm escassos recursos para sobrevivência.

56. Ademais, outra característica importante do ICMS é a sua regressividade, isto é, trata-se de um tributo que afeta, proporcionalmente, de maneira mais gravosa a quem dispõe de menos recursos. Nesse sentido, é marcante a lição de Luís Eduardo Schoueri:

A constatação de que a tributação do consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do papel do Princípio da Seletividade: por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar aquele efeito. Para tanto, importa assegurar que bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores posses.³³

Destarte, a regressividade inerente ao ICMS expõe ainda mais o desrespeito à capacidade contributiva que decorre da aplicação da alíquota de 25% sobre as operações de comercialização de energia no Estado.

57. Ocorre que, bem em verdade, o texto constitucional prevê mecanismos de como evitar a tributação acima da capacidade tributária do contribuinte, garantindo a observância também do princípio da igualdade. Nesse sentido, para Ricardo Lobo Torres, **o princípio da igualdade tributária alcança maior grau de concretude quando são observados certos subprincípios constitucionais, dentre eles a seletividade.**

<<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/rendimento-despesa-e-consumo/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?edicao=29143&t=resultados>>. Acesso em 17/08/2021.

³³ SCHOUERI, op. cit., p. 441.

Ainda, o mesmo autor dispõe que “a desigualdade consistirá em agravar a tributação dos bens úteis ou necessários”.³⁴

Tal entendimento é o mesmo deste E. STF. O acórdão do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 634.457-RJ estabelece que, **“a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância 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” (grifo nosso).

Dessa forma, tem-se, mais uma vez, nítida a afronta aos ditames constitucionais da alíquota de ICMS de 25% sobre a comercialização de energia elétrica no Estado, ora Recorrido, uma vez que esse percentual não respeita o princípio da seletividade e da capacidade contributiva.

III.C. Dos limites à extrafiscalidade

58. Com a mudança do Estado Liberal para o Estado Social, passou-se a conceber novas formas de tributação além dos já presentes impostos e taxas, somando-se a esses as contribuições e empréstimos compulsórios. A CF/88 elenca pretensões materiais que o Estado se compromete a promover, desde seu preâmbulo, no qual demonstra seu “intento de criar uma nova ordem econômica e social, mais desenvolvida, mais igualitária, mais justa, mais fraterna e mais plural”.³⁵

59. Ademais, para que essas finalidades almejadas possam ser alcançadas, é necessário ir além da instituição de novos tributos: é preciso intervir no comportamento da comunidade, desestimulando ou estimulando condutas. Assim, o sistema tributário é permeado pelo fenômeno da extrafiscalidade, com a instauração de normas indutoras ou extrafiscais.

60. Segundo Aliomar Baleeiro, “quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação**. Vol. III, Imunidades e isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007. pp. 335 e 336.

³⁵ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade** - Série Doutrinária Tributária vol. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 34.

'puramente fiscal', é sobrepujada pelas funções 'extrafiscais' ".³⁶ Assim, sempre que a técnica de um tributo for adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz, estar-se-á diante do fenômeno da extrafiscalidade. Essa intervenção se dá, por exemplo, pela variação de alíquotas entre produtos e serviços, constituindo importante instrumento extrafiscal indireto do Estado e servindo como (des)incentivo a determinados comportamentos na sociedade.³⁷

61. Entretanto, o referido instrumento não pode ser utilizado pelo Estado de maneira irrestrita, valendo-se unicamente de argumentos extrafiscais. Nesse sentido, leciona Martha Toribio Leão: "as normas tributárias indutoras não podem ser usadas como uma 'cômoda' justificativa para os mentores da política financeira garantirem o aumento arrecadatário, **sem a submissão plena às garantias tributárias também previstas constitucionalmente**".³⁸

62. Não se desconhece, em suma, que os impostos podem ter função extrafiscal. **Contudo, no que se refere ao ICMS, o legislador estadual não pode instituir alíquotas a seu bel-prazer. Não há plena liberalidade, devendo o legislador ficar adstrito aos critérios impostos pela CF/88: o postulado normativo da essencialidade e o princípio da capacidade contributiva.**

63. Desse modo, o Recorrido não tem a obrigação de aplicar a seletividade nas alíquotas dos produtos e serviços sobre os quais incidirão o ICMS; porém, se assim o fizer, com intuito de promoção de políticas extrafiscais indiretas, deverá ser unicamente em função da essencialidade.

64. Ainda, como bem ensina Ricardo Lobo Torres, a seletividade está subordinada à capacidade contributiva, "quanto menor a essencialidade do produto tanto maior deverá ser a alíquota, e vice-versa". No entanto, em havendo graduação em função da essencialidade, "a alíquota ou não existirá, quando o produto tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social".³⁹

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Vol. I. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958, p. 254.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 167.

³⁸ LEÃO, op. cit., p. 132 (grifo nosso).

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., Vol. IV, pp. 335 e 336.

65. No entanto, o Estado corrompe os comandos da CF/88 em benefício próprio, em verdadeira inconstitucionalidade, taxando em grau mais elevado o único produto sem correspondente no mercado e presente em quase 100% das residências e comércios. Portanto, embora a tributação extrafiscal seja uma importante arma de reforma social, a maneira como tem sido utilizada pelo Estado acaba por torná-la inconstitucional, visto que **claramente deturpa a finalidade do ICMS e não obedece aos comandos constitucionais.**

66. Em termos concretos, a extrafiscalidade, sob o crivo da essencialidade, somente é admitida no que tange ao "excedente dos gastos dos consumidores, após satisfeita as necessidades básicas essenciais"⁴⁰ e não o inverso, como tem praticado o Estado ao tributar em grau mais alto a única fonte energética. Nesse sentido, é inaplicável qualquer argumentação extrafiscal trazida pelo Fisco sob o pretexto de promoção do bem público.⁴¹ Assim, deve-se diferenciar as formas de tributação para que não se confunda o poder para instituição com o poder para a instituição de qualquer forma.⁴²

67. Por fim, ainda que o Fisco argumente que a majoração da alíquota se dê sob o pretexto do controle e da redução no consumo de energia, tal raciocínio é intolerável, pois não se estaria perante a tributação extrafiscal, mas sim diante de tributo punitivo.

68. Ocorre que a Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL"), desde 2015, criou o sistema de bandeiras tarifárias, permitindo a transparência e a cobrança individual na fatura de cada consumidor pela taxa de geração da sua energia elétrica, em maior ou menor grau, a depender das condições de geração. Ou seja, essa é a verdadeira política extrafiscal para o controle e o consumo consciente de energia.

69. Em verdade, o Estado subverte os princípios constitucionais até que lhe pareçam favoráveis, mesmo que para isso viole direitos e garantias fundamentais. Ainda não contente, veste a alíquota sob pretextos extrafiscais, já executados pela ANEEL no

⁴⁰ TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação.** In Estudos Tributários, org. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 320.

⁴¹ O bem público é a finalidade do Estado, que se divide em aperfeiçoamento físico, moral ou intelectual do homem. AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado.** 4. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Globo, 2008. p. 146 e 147.

⁴² LEÃO, op. cit., p. 209.

âmbito nacional, para alimentar seu “fetiche” arrecadatário e manter sua farta arrecadação indevida.

70. Portanto, como bem acentuado pelo Ministro Moreira Alves ao dizer que “tributo não é multa, nem pode ser usado como se fosse”⁴³, o Estado não pode penalizar os contribuintes, fazendo-os reféns da tirania da alíquota inconstitucionalmente arbitrada. Se o Recorrente desejar aplicar a seletividade do ICMS, deve ser coerente com a CF/88, nos termos do art. 155, § 2º, III.

III.D. Da violação à Ordem Econômica e Financeira

71. A CF/88 adotou, em sua ordem econômica, o modelo capitalista de produção, ou seja, consagrou a liberdade de empreender e limitou a intervenção estatal ao princípio da legalidade, transformando o princípio da livre iniciativa em um dos pilares do sistema econômico brasileiro.

71. Nesse sentido, a livre iniciativa é a expressão da liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho.⁴⁴ Aqueles que quiserem empreender e trabalhar na Federação brasileira terão a sua vontade assegurada, bem como a eles serão concedidos incentivos visando à diminuição das desigualdades sociais e regionais, conforme os ditames da justiça social.

72. Todavia, em se tratando de energia elétrica, não há liberdade, mas sim **obrigatoriedade**. Isso porque a energia é o único insumo presente em qualquer empreendimento formal, desde as pequenas até as grandes empresas. A título exemplificativo, seu uso abrange até mesmo o dever básico de emissão de Nota Fiscal Eletrônica, de modo que o contribuinte não poderia sequer pagar os seus tributos sem consumir energia.

75. Ora Excelências, enquanto a CF/88 institui e protege a livre iniciativa, o Estado impõe àqueles que exercem atividade empresarial a tributação em 25% do único bem presente e obrigatório em qualquer estabelecimento, em afronta à ordem constitucional.

⁴³ STF, RE n. 94001, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.1982.

⁴⁴ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p 207.

75. Trata-se de situação similar à de vassalagem presente no medievo, em que o vassalo era submetido a tributos arbitrários em qualquer porcentagem pelo soberano detentor da propriedade, caso quisesse trabalhar ou cultivar terras. Essa situação em nada se diferencia da atual cobrança do ICMS presente na fatura de todos os empreendimentos comerciais.

O efeito prático da alíquota de 25% é o aumento no custo de manutenção dos estabelecimentos comerciais e dos produtos e serviços que utilizam energia elétrica para sua geração. Esse aumento, repassado ao consumidor final, será de, no mínimo, ¼ (um quarto) a mais, ou seja, R\$ 0,25 (vinte e cinco centavos) a cada R\$ 1,00 (um real).

73. Oportuna a lição de Pontes de Miranda ao dizer que **"Nada mais perigoso que fazer-se Constituição sem o propósito de cumpri-la"**⁴⁵. Isso porque a alíquota instituída pelo Recorrente adoece toda a ordem econômica brasileira, vez que **inviabiliza o acesso a serviços e a aquisição de mercadorias dos consumidores com menor poder aquisitivo, o que, por derradeiro, líquida o faturamento das empresas, desestimula a contratação de novos trabalhadores, além de desencorajar a abertura de novos negócios**. Trata-se de verdadeiro desincentivo, uma punição àqueles cujo objetivo é empreender no Estado.

74. Não é por menos que a CF/88 condicionou a variação da alíquota do ICMS ao princípio da essencialidade; sem ela, conforme demonstrado, não há justiça social. Nesse sentido, a busca por maior arrecadação do Estado para promoção das suas finalidades, qual seja, do atendimento ao interesse público,⁴⁶ não pode ser limitadora de princípios e diretrizes constitucionais.

75. Desse modo, a CF/88, visando ao bem comum, optou por promover a livre-iniciativa e limitar a intervenção estatal. Em sentido oposto, a alíquota do ICMS estabelecida no Estado, ao desobedecer aos comandos constitucionais, mina toda a ordem econômica e financeira brasileira, tratando-se de prática inconstitucional.

⁴⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo I, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 15.

⁴⁶ MIRAGEM, Bruno. **Direito administrativo Aplicado: A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 3. edrev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 255 a 259

IV. Da inaplicabilidade da modulação de efeitos

76 Caso esta C. Corte acolha a tese defendida pela Recorrente, o que se espera tendo em vista os fundamentos amplamente expostos no decorrer do presente Recurso, não deve ser realizada a modulação de efeitos da decisão. Isso porque ausentes os pressupostos do art. 27, da Lei nº 9.868/1999, quais sejam (i) razões de segurança jurídica ou (ii) excepcional interesse social.

77. Antes de adentrar aos pressupostos supramencionados, cumpre realizar a distinção entre modulação de efeitos, hipótese prevista pelo art. 27 da Lei 9.868/1999, e superação para frente, hipótese regulada pelo art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil ("CPC/15")⁴⁸, considerando a frequente confusão entre esses institutos. De modo pontual, enquanto essa se refere à alteração de precedente existente no âmbito das Cortes Superiores, aquela refere-se à decisão proferida por estes Tribunais.⁴⁹

Quanto a esta última diferenciação, Daniel Mitidiero assim a sintetiza: *"Enquanto a decisão é um discurso elaborado para a solução de um caso, o precedente é oriundo da generalização de determinadas razões empregadas para a decisão de um caso"*.⁵⁰ Isto é, as decisões possuem um objeto particularizado, servindo para a solução de um caso apresentado ao Tribunal – os fatos são debatidos à luz da interpretação e das normas.

78. Por outro lado, precedentes são as razões necessárias e suficientes que resultam da justificação das decisões proferidas pelas Cortes com a finalidade de solucionar casos concretos. Justamente por resultarem de um processo de interpretação das

⁴⁷ Lei 9.868/99, Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁴⁸ Lei 13.105/2015, Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) **§ 3º** Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

⁴⁹ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 30.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 30-31

normas jurídicas cogentes, os precedentes têm observância obrigatória, vinculando a conduta dos indivíduos.⁵¹

79. Quando são formados, os precedentes possuem eficácia retroativa, ou seja, atingem todos os casos pendentes, ressalvando-se a coisa julgada anterior à sua formação.⁵² Contudo, quando precedentes deste E. STF ou de demais Tribunais Superiores são superados, **excepcionalmente** há a possibilidade de se aplicarem seus efeitos para frente (prospectivamente), presentes as razões de interesse social ou de segurança jurídica, conforme preceitua o art. 927, § 3º, do CPC/15.

80. Desse modo, esse dispositivo, que, por diversas vezes, é erroneamente utilizado para se requerer a este E. STF a "modulação de efeitos" de suas decisões, ampara apenas os casos de superação de um precedente. É precisamente por isso que tal comando legal não se aplica ao presente caso. **Ora, se não há qualquer precedente formado pelo STF no tocante à inconstitucionalidade da alíquota de ICMS na distribuição de energia elétrica; por conseguinte, não se pode invocar um dispositivo que regula a sua superação.**

86. Em outras palavras: não se pode superar um precedente que sequer existe, como se estaria pretendendo ao fazer incidir o art. 927, § 3º, do CPC/15. Em verdade, está-se diante de um caso que poderá servir para a formação de um precedente, hipótese em que, conforme anteriormente mencionado, terá eficácia retroativa.

87. Noutro sentido, quando as decisões são proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, sabe-se que seus efeitos podem ser *ex tunc* ou *ex nunc*, caso em que será realizada a modulação de efeitos. Neste momento, importa mencionar a divergência doutrinária existente sobre os efeitos da decisão de inconstitucionalidade proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

81. De um lado, parte da doutrina entende que a lei declarada inconstitucional é nula desde a sua formação (*void and null*), não podendo ser convalidada, nem produzir efeitos. De outro lado, segundo a corrente encabeçada por Hans Kelsen, a lei declarada inconstitucional seria anulável, produzindo efeitos até o momento da

⁵¹ *Ibid.*, p. 32.

⁵² *Ibid.*, p. 43.

declaração de sua inconstitucionalidade. Atualmente, tal discussão encontra-se pacificada no sentido de que a CF/88 adotou a teoria da nulidade.⁵³

82. Isso posto, tem-se que a regra geral para uma decisão de inconstitucionalidade é que seus efeitos sejam retroativos (ressalvada a coisa julgada), e que em casos **excepcionais** seja realizada a modulação de efeitos. Tais casos referem-se às situações em que **a decisão de inconstitucionalidade de aplicação imediata criaria um estado de coisas ainda mais inconstitucional do que o alcançado pela lei declarada inconstitucional**.⁵⁴

83. Ressalta-se desde logo que o espaço para a modulação de efeitos no direito brasileiro é – ou ao menos deveria ser – muito pequeno, tratando-se de instrumento utilizado apenas em casos **extremamente excepcionais**. Tal constatação decorre do fato de que, conforme leciona Humberto Ávila, a sua utilização é um contracomando ou uma contraordem no ordenamento jurídico: **“se o Direito postula a sua obediência, sempre que são mantidos os efeitos produzidos por ato contrário àquele tolera-se, e por via reflexa, incentiva-se a sua violação”**.⁵⁵

84. Mais do que isso, a modulação afeta os pilares da segurança jurídica, quais sejam (i) a cognoscibilidade; (ii) a confiabilidade; e (iii) a calculabilidade. A cognoscibilidade é ferida quando a manutenção dos efeitos de uma lei declarada inconstitucional causa a incerteza de qual é a regra aplicável: se o desrespeito à regra não é sancionado, não há certeza sobre qual é a regra válida. A confiabilidade é ferida quando a preservação dos efeitos da ilicitude compromete a credibilidade do ordenamento e sua eficácia. Por fim, a calculabilidade é ferida na medida em que a continuidade dos efeitos de lei inconstitucional põe em xeque a previsibilidade da conduta.⁵⁶

85. Em suma, deve-se atentar à linha tênue existente entre (i) utilizar a modulação de efeitos para evitar um estado de coisas ainda mais inconstitucional do que o promovido pela norma até então vigente; e (ii) ferir os fundamentos essenciais da

⁵³ Ibid., p. 73-75.

⁵⁴ Ibid., p. 75-76.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 532 (grifo nosso).

⁵⁶ Ibid., p. 532-535.

segurança jurídica, servindo de incentivo ao Estado para a edição de novas leis inconstitucionais.

86. Especificamente em matéria tributária, o que se observa é que o Fisco repetidamente requer a modulação de efeitos das decisões desta Corte invocando a sua própria segurança jurídica, baseada em motivos financeiros ou arrecadatórios. Contudo, tal argumentação não merece guarida.

87. Primeiramente, **pois a segurança jurídica deve ser invocada em prol dos contribuintes, e não do Estado**. Nas palavras de Humberto Ávila, "a segurança jurídica é um princípio protetivo de direitos individuais frente ao Estado, e não instrumento de poder do Estado".⁵⁷ **Vale dizer, a segurança jurídica é uma limitação ao poder de tributar, e não um incentivo a ele.**

88. Em segundo lugar, pois os próprios Estados elaboram anualmente o seu Relatório de Transparência Fiscal, no qual são demonstrados seus passivos contingentes e a variação da arrecadação. Assim, o montante que o Estado deixaria de arrecadar poderia desde logo ser contingenciado e incluído na Lei Orçamentária Anual, ou seja, **a perda de arrecadação não é uma surpresa para o Estado**. Considerando que uma ação judicial demora anos para ser encerrada, o Estado poderia promover políticas fiscais para equalizar as contas públicas.

89. Por fim, pois, ao invocar o argumento de que com a perda da arrecadação quem se prejudica é a sociedade, o Fisco tenta criar uma falsa dicotomia entre lesar, ou não, a coletividade com a perda de arrecadação. Entretanto, conforme explicita Humberto Ávila:

Está-se, também, diante da seguinte escolha: validar o comportamento arbitrário do Estado, incentivando-o a novamente adotá-lo no futuro, mediante a alegação de eventual e incerta promoção indireta de outros fins; invalidar o comportamento arbitrário do Estado, desincentivando-o a novamente adotá-lo no futuro, mediante a constatação de violação direta e certa de regra de competência.⁵⁸

⁵⁷ Ibid., p. 577.

⁵⁸ Ibid., p. 589 (grifo nosso).

90. Este E. STF já se pronunciou nesse mesmo sentido, conforme se vê do excerto do voto do Exmo. Min. Joaquim Barbosa quando da ocasião do julgamento do AgRg no AI 557.237-4/RJ:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. **Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações.**⁵⁹

91. **Caso não se imponham consequências ao Estado por ter instituído lei inconstitucional, avaliza-se a sua atitude.** Além de todos os efeitos causados ao ordenamento jurídico como um todo, conforme já mencionado, trata-se de um estímulo direto à edição de novas leis, inclusive proporcionalmente ao aumento da arrecadação.⁶⁰ **Ora, se o Estado sabe que, ao editar lei inconstitucional, poderá manter para si parte do recurso arrecadado indevidamente por qual razão deixaria de fazê-lo?** Nas palavras de Rafael Pandolfo:

Já a fazenda, face executiva do Estado que aprovou, implementou e executou uma norma eventualmente inconstitucional não pode suscitar a seu favor a segurança jurídica a fim de preservar os efeitos dessa violação à Carta Constitucional. Além de imoral e psicologicamente perversa, **essa lógica estimularia novas violações, colocando em xeque a própria eficácia das garantias constitucionais.**⁶¹

Assim sendo, conclui-se que não há razão de segurança jurídica para que seja promovida a modulação de efeitos neste caso. Muito pelo contrário: **a segurança jurídica será concretizada ao não se restringirem os efeitos da decisão, garantindo a**

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 557.237-5/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 26.10.2007 (grifo nosso).

⁶⁰ ÁVILA, op. cit., p. 590.

⁶¹ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 251-252 (grifo nosso).

confiabilidade, a cognoscibilidade e a calculabilidade da Recorrente (e dos demais contribuintes) nos atos do Estado. Passa-se, então, a analisar a (in)existência de excepcional interesse social para tanto.

92. O interesse social aparece pela primeira vez no direito brasileiro na Lei nº 4.132/1962,⁶² que regula as desapropriações. Neste contexto, seria o interesse da classe social menos favorecida, originando um problema social que demandaria a desapropriação da propriedade privada.⁶³ Ou seja, o excepcional interesse social não será o do Estado ou da Administração, mas sim o da coletividade.

93. Sem ser esta remissão presente na Lei de desapropriações, a expressão não possui outro significado no ordenamento jurídico pátrio, muito menos no âmbito da modulação de efeitos. Não só, mas na CF/88 também não há qualquer menção a essa expressão que se possa aplicar ao controle de constitucionalidade.

94. Dados esses fatores, Ana Paula Ávila considera que **a modulação de efeitos baseada exclusivamente no excepcional interesse social é inconstitucional.** Isso porque uma expressão com "absoluta indeterminação" afronta o princípio da segurança jurídica, que, consoante exposto, demanda a previsibilidade e a confiança na norma jurídica.⁶⁴

95. Dessa feita, conclui-se pela total inexistência de excepcional interesse social no presente caso, sendo que este será, assim como a segurança jurídica, perfectibilizado com a não realização da modulação de efeitos da decisão.

96. Ante todo o exposto no presente tópico, entende e requer a Recorrente não seja realizada a modulação de efeitos da decisão, declarando-se inconstitucional a lei instituída pelo Estado desde a sua publicação.

VI. Pedidos

Ante todo o exposto, requer:

⁶² Lei 4.132/1962. Art. 2º Considera-se de interesse social: (...)

⁶³ ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade:** ponderação de regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 164.

⁶⁴ Ibid., p. 166.

Seja TOTALMENTE PROVIDO o Recurso Extraordinário, declarando-se a inconstitucionalidade do dispositivo da lei do Estado, em razão da flagrante violação ao art. 155, § 2º, III, da CF/88, que instituiu as alíquotas de ICMS incidentes sobre o fornecimento de energia;

Seja declarada a essencialidade das operações de comercialização de energia elétrica, em razão de sua imprescindibilidade, de modo que:

Seja aplicada à comercialização de energia a alíquota zero;

Subsidiariamente, seja aplicada à comercialização de energia a alíquota de 7% – destinada a bens e serviços especialmente úteis;

Diante do provimento do Recurso, não seja realizada a modulação de efeitos da decisão, pois ausentes razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

Termos em que pede deferimento.

Local, data. Advogado(a)

OAB/UF XX.XXX

VII. Referências

ADAMY, Pedro. **Vagueza normativa e transições políticas**. Revista anistia: política e justiça de transição. N° 7, jan.–jun. 2012, pp. 260-285.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed., 19. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2021.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 4. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Globo, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Vol. I. 2. ed. rev e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958.

- CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria; KRONBUER, Eduardo Luís. **Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivais de Essencialidade**. *Economic Analysis of Law Review*. V. 11, nº 2, mai.- ago., 2020, pp. 30-54.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- IBGE. Tabela 2.1 UF - **Rendimento domiciliar per capita médio e mediano das pessoas, com indicação do coeficiente de variação, segundo as Grandes Regiões, as Unidades da Federação e os Municípios das Capitais - 2019**. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/rendimento-despesa-e-consumo/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?edicao=29143&t=resultados>>. Acesso em 17/08/2021.
- IBGE. Tabela 6737, **Domicílios e Moradores com energia elétrica, por fonte de energia elétrica**. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/tabela/6737#resultado>>. Acesso em 17/08/2021.
- LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade - Série Doutrinária Tributária vol. XVI**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 62. Nov. 2000.
- MIRAGEM, Bruno. **Direito administrativo Aplicado: A nova Administração Pública e o Direito Administrativo**. 3. ed rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária: reflexo nos processos administrativo e judicial**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo I, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TILBERY, Henry. **O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação**. In Estudos Tributários, org. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação**. Vol. III, Imunidades e isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os tributos na Constituição**. Vol. IV. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2007.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 520
CONTRIBUINTE

*Aline Diatczuk de Almeida Dias
Astrid Lydia Kather Gabriel
Cristiano Taverni Alves de Lima
Eduarda Conceição Scheffer
Gabriel Alexandre Silva da Silva
João Carlos Moretto
Maria Eduarda Leite de Oliveira
Thayná Strapasson*

**EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº X

RECORRENTE: SOUTO BORGES LTDA

RECORRIDO: ESTADO – FAZENDA ESTADUAL

Excelentíssimos Ministros e Ministras desta Corte Suprema, nas próximas linhas traremos ao conhecimento de Vossas Excelências os principais fatos e fundamentos de direito que motivam o provimento do Recurso Extraordinário.

1. DA SÍNTESE FÁTICA

A SOUTO BORGES LTDA, ora RECORRENTE, tem como principal atividade a comercialização de energia elétrica dentro dos limites do ESTADO, ora RECORRIDO, e por esse motivo, está submetida a alíquota de 25% de ICMS.

Ademais, a legislação do ESTADO prevê alíquota de 12% para consumidores residenciais até o consumo de 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh.

Ocorre que a alíquota geral do ICMS é de 18%. Para mercadorias consideradas especialmente úteis como eletrodomésticos e computadores, a alíquota é de 7%. Para os produtos considerados essenciais, como alimentação, medicamentos e vestuário a alíquota é zerada, salvo itens luxuosos, para os quais a alíquota é de 22%.

A RECORRENTE, por entender que a energia elétrica é essencial e deve ter tributação condizente com a sua essencialidade, moveu medida judicial a fim de declarar a inconstitucionalidade da alíquota ora aplicada.

Não obstante tais argumentos, mesmo após sucessivos recursos, a RECORRENTE não obteve êxito, o que gerou a necessidade da presente medida judicial.

Desta forma, cabe à esta colenda Corte reconhecer a inconstitucionalidade da lei estadual, pelas razões a seguir expostas.

2. DAS RAZÕES QUE LEVAM A PROCEDÊNCIA DO RECURSO

2.1. Da seletividade do ICMS e da essencialidade da energia elétrica

O artigo 155, §2º, inciso III da Constituição de República¹ afirma que o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação (ICMS) *poderá* ser seletivo em função da essencialidade dos produtos e serviços.

Tendo isso em vista e considerando que a energia elétrica é um bem essencial, a alíquota incidente sobre tal mercadoria deve ser a mesma utilizada para produtos essenciais, que no caso em questão é a alíquota zero, ou ao mínimo da alíquota utilizada para bens especialmente úteis, que é de 7%.

Dessa forma, resta manifestamente inconstitucional a legislação estadual que ignora o princípio da seletividade em função de essencialidade e fixa alíquota de 25% para a energia elétrica.

É o que se passa a demonstrar.

2.1.1. Da essencialidade como critério do princípio da seletividade

A Constituição da República ao prever a seletividade do ICMS dispôs que os estados detêm de discricionariedade para aplicar ou não a seletividade, já que a o texto constitucional descreve que este tributo *poderá* ser seletivo em função da essencialidade.

Porém, sendo feita a escolha pela seletividade, o critério a ser adotado deve, necessariamente, ser o da essencialidade.

Veja-se, nobres julgadores, que, como bem asseverado por Hugo de Brito Machado Segundo², a Constituição não afirma que o imposto *poderá* ser seletivo e

¹ 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;

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 62. São Paulo: Dialética, 2000. p. 71.

que esta seletividade *poderá* ter como critério a essencialidade. Pelo contrário, a seletividade é facultativa, mas o critério da seletividade - essencialidade, é obrigatório.

No caso em questão, verifica-se que o ESTADO optou pela seletividade das alíquotas, ao estabelecer que determinados bens e serviços terão alíquotas diferenciadas.

Dessa forma, o critério que o ESTADO deve utilizar para materializar essa gradação de alíquotas deve ser o da essencialidade, na medida em que tal prática está prevista de forma imperativa na Constituição Federal.

Ocorre que, como descrito adiante, o ESTADO não se utilizou do critério da essencialidade ao definir a alíquota de 25% de ICMS incidente sobre a energia elétrica, uma vez que previu uma tributação elevada sobre um bem essencial.

2.1.2. Do conceito de essencialidade e da não discricionariedade do legislador

Tendo em vista a obrigatoriedade de se utilizar a essencialidade como critério de distinção de bens e serviços, resta necessário entender qual seria a definição de tal termo.

Essencialidade é um conceito aberto, posto que a Constituição da República não traz de forma expressa o que seria ou não considerado um bem ou serviço essencial.

Isso não significa, porém, que o legislador detém de total discricionariedade. A escolha dos bens e serviços como essenciais deve estar baseada em critérios lógicos e razoáveis, sempre levando em conta o núcleo mínimo conceitual de tal vocábulo.

O conceito de essencial existente no dicionário de língua portuguesa³ refere-se a algo indispensável, fundamental, que constitui parte necessária ou mais importante de algo.

³ Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. "Essencial". Disponível em <<https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=essencial>>. Acesso em 28/08/2021

Henry Tilbery⁴, afirma que tal instituto não deve ser interpretado somente como o necessário para cobrir apenas as necessidades biológicas, como alimentação, vestuário entre outros, mas deve levar em conta as necessidades que sejam pressupostos para um padrão de vida minimamente decente.

Do ponto de vista jurídico, Luis Eduardo Schoueri⁵ afirma que produto essencial é aquele do qual mesmo as pessoas de baixa renda não podem viver sem.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado⁶ afirma que:

Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando essa palavra, **é o absolutamente necessário, o indispensável**. Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para fins da seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. **Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós.** (Grifo nosso)

Ademais, pode-se determinar o que é essencial com base num critério fundado nos produtos e serviços que atendam ao princípio da dignidade humana. Depreende-se que há uma relação entre a essencialidade, o mínimo existencial e o contexto da dignidade, que protege o direito da sociedade de ter um padrão de vida que assegure condições mínimas de saúde, alimentação, trabalho, dentre outros⁷.

Outrossim, ressalta-se que a essencialidade não pode ser considerada um critério político, que pode ser definido de maneira livre e desarrazoada pelo legislador estadual.

Embora haja uma certa margem de discricionariedade, o legislador ordinário deve respeitar o conteúdo mínimo da essencialidade no momento de gradação das

⁴ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990, p. 3.030.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 783

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, P. 101.

⁷ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Direito Tributário em Questão, v. 4. p. 243.

das alíquotas, sendo inconstitucional a desconsideração de tal núcleo conceitual⁸.

Inclusive esta Colenda Corte⁹ já se manifestou no mesmo sentido:

Nesse ponto, embora 'essencialidade' seja um conceito de textura aberta, cujo conteúdo é indeterminado, **isso não significa que seja impossível aferir seu núcleo mínimo diante do caso concreto, a fim de averiguar se foi o mesmo respeitado ou não pelo Poder Executivo.** (Grifo nosso)

Dessa forma, os estados não podem agir com total discricionariedade ao definir o que será ou não essencial para a gradação de alíquotas do ICMS.

Tal escolha deve estar pautada em critérios razoáveis, que estejam em consonância com a Constituição Federal e respeitem o conceito mínimo do que é essencialidade, que diz respeito aos bens e serviços dos quais a população não tem liberdade de escolha em consumir ou não, pois são inerentes a sobrevivência e ao bem estar humano.

2.1.2. Da energia elétrica como mercadoria essencial

Com base no conceito mínimo de essencialidade anteriormente explanado e tendo em vista que o legislador estadual não detém de discricionariedade absoluta para escolher o que é ou não essencial, verifica-se que o ESTADO não observou o princípio da seletividade em função da essencialidade, na medida em que a energia elétrica é um bem essencial e não pode ser tributado por uma alíquota que é mais elevada que a aplicada a produtos supérfluos.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica**: Questões de Seletividade e da Demanda Contratada. In: Revista Dialética de Direito Tributário. nº 155. São Paulo: Dialética, 2008. p. 51

⁹ RE 592145, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-018 DIVULG 31-01-2018 PUBLIC 01-02-2018)

Em primeiro lugar, o fornecimento de energia elétrica é um serviço público¹⁰, o qual é prestado pela administração pública ou por seus delegados, com o objetivo de satisfazer as necessidades essenciais e secundárias da coletividade¹¹.

No mesmo sentido, Mônica Spezia Justen¹² afirma que serviço público é

[...] toda a atividade cujo cumprimento deve ser regulado, assegurado e controlado pelos governantes, por ser indispensável à realização e ao desenvolvimento da interdependência social [...]

Ainda, o Código de Defesa do Consumidor, levando em conta a essencialidade e importância dos serviços públicos, dispõe no artigo 22¹³ que estes devem ser adequados, eficientes, seguros e, quando essenciais, contínuos.

A Lei nº 8.987¹⁴, não obstante prever a possibilidade de corte desses serviços em caso de ordem pública, de segurança ou por inadimplemento do usuário, também dispõe que tal suspensão só pode ocorrer após o devido aviso prévio.

Ademais, a Lei nº 7.783, que regula o direito a greve, trata que, durante a paralização, determinados serviços considerados essenciais não podem ter seu funcionamento suspenso. Dentre estes, o artigo 10, inciso I¹⁵, da citada lei, menciona de forma clara a produção e distribuição de energia elétrica.

Dessa forma, percebe-se que a legislação reconhece a essencialidade da energia elétrica.

¹⁰ Art. 21 da CF. Compete à União: [...] XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: [...] b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos.

¹¹ MEIRELES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 306.

¹² JUSTEN, Mônica Spezia. **A noção de serviço público no direito europeu**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 35.

¹³ Art. 22. Os órgãos públicos, por si ou suas empresas, concessionárias, permissionárias ou sob qualquer outra forma de empreendimento, são obrigados a fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quanto aos essenciais, contínuos [...]

¹⁴ Art. 6º Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato. [...] § 3º Não se caracteriza como descontinuidade do serviço a sua interrupção em situação de emergência ou após prévio aviso, quando: I - motivada por razões de ordem técnica ou de segurança das instalações; e II - por inadimplemento do usuário, considerado o interesse da coletividade.

¹⁵ Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis [...]

Nos dias atuais, é inequívoca a importância de tal bem, pois diversos outros serviços e produtos dependem dele. Inclusive bens que são considerados essenciais pela legislação do ESTADO, como medicamentos, vestuário e alimentos utilizam da energia elétrica em seu processo produtivo, sendo que a sua falta resultaria na paralização da produção.

Para exemplificar o caráter essencial da energia elétrica, basta lembrar-se do apagão que ocorreu no final de 2020 em Manaus, Amazonas. Alguns dias sem o fornecimento de energia elétrica foram suficientes para gerar um caos no estado.

A falta de energia impactou diversos setores, como o fornecimento de água encanada, os serviços de saúde e hospitalares, serviços de comunicação e telefonia, o funcionamento de bancos, caixas eletrônicos, bombas de gasolina, entre outros¹⁶.

Percebe-se que não há como imaginar o mundo atual sem energia elétrica e sustentar a não essencialidade de tal bem beira o absurdo.

Como bem descreve Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷, sem energia elétrica "*não se vive, apenas se sobrevive, e mal*".

Inclusive, o Ministro desta respeitável Corte, Ricardo Lewandowski, já se manifestou - de forma breve, mas incisiva - pela inconstitucionalidade da alíquota elevada sobre energia elétrica, na oportunidade do Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com 634.457¹⁸. Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. **SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA** E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da

¹⁶ G1. **Apagão no Amapá**: entenda as causas e consequências da falta de energia no estado. Disponível em <<https://g1.globo.com/ap/amapa/noticia/2020/11/06/apagao-no-amapa-entenda-as-causas-e-consequencias-da-falta-de-energia-no-estado.ghtml>>. Acesso em 06/09/2021.

¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 62. São Paulo: Dialética, 2000., p. 73.

¹⁸ RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014

comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais [...] (Grifo nosso)

Importante destacar também o assentado pela Procuradoria Geral da República¹⁹, que se manifestou pela inconstitucionalidade da alíquota, em parecer no recurso extraordinário mencionado acima:

No caso, a alíquota do ICMS para prestação dos serviços ora mencionados não pode ser equiparada, por conta da essencialidade, às operações com refrigerantes, cigarro, charuto e similares, pois, **sendo o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicação aspectos da dignidade humana, a seletividade constitui medida obrigatória**. Assim, a incidência da alíquota de 25% em tais serviços é desarrazoada quando comparada, por exemplo, àqueles incidentes nos serviços de transporte e de distribuição e comercialização de alimentos (12%). [...] (Grifo nosso)

Ainda, o Ministro Ricardo Lewandowski²⁰, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.145, ao mencionar o julgamento acima descrito, complementou:

Naquela ocasião, naquele caso que examinei, **havia um descompasso evidente** entre aquilo que foi estabelecido pelo legislador e os princípios que deveriam ser compulsoriamente observados em face da Constituição Federal. (Grifo nosso)

No mesmo sentido, grande parte da doutrina tributária entende pela essencialidade da energia elétrica e pela inconstitucionalidade de alíquotas tão elevadas sobre esse bem, por violar o princípio da seletividade em função da essencialidade²¹.

¹⁹ Parecer Procuradoria Geral da República. RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014

²⁰ RE 592145, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-018 DIVULG 31-01-2018 PUBLIC 01-02-2018)

²¹ Como exemplo: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 783; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 62. São Paulo: Dialética, 2000.; MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 101; CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 137; HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 545.

Veja-se, Nobres Julgadores, que a partir do método da comparação, a energia elétrica está sendo comparada a bens supérfluos, ou pior, tão absurda é a alíquota de 25% incidente sobre a energia elétrica na medida em que, para os produtos considerados supérfluos pelo legislador estadual, a alíquota aplicada é a de 22%. Ou seja, o ESTADO acabou por considerar tal bem mais supérfluo do que os bens que já possuíam referida classificação.

Ora nobres julgadores, o bem comercializado pela RECORRENTE – energia elétrica - é manifestamente essencial. Dessa forma, imperiosa a declaração de inconstitucionalidade da alíquota de 25% incidente sobre a operação de circulação e comercialização de energia elétrica, uma vez que a presente legislação estadual viola o princípio da seletividade em função da essencialidade, previsto no artigo 155, §2º, inciso III da Carta Magna de 1988.

2.1.3. Do desvirtuamento da técnica da seletividade pela essencialidade

A Fazenda estadual pode argumentar e tentar justificar a elevação da alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica sob o argumento de que o objetivo é o de proteger o meio ambiente e desestimular o consumo excessivo de tal bem, por se tratar de um recurso finito que necessita de regulação.

Nessa situação o ESTADO utilizaria de um mecanismo extrafiscal, tendo como objetivo o desestímulo de determinado bem ou serviço.

Entende-se, conforme bem descreve Hugo de Brito Machado Segundo²², que a Constituição Federal, ao instituir que o critério para a seletividade deve ser a essencialidade, não excluiu a hipótese de cumulação de outros critérios, como o ambiental.

Porém, a utilização de outros critérios não pode inibir o escolhido pelo poder constituinte a ser aplicado no ICMS – a essencialidade dos bens e serviços, dado que:

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 101.

[...] um produto essencial não poderia ser tributado de forma mais pesada a partir de um critério ambiental, mas dois produtos igualmente não essenciais poderiam ter alíquotas um pouco mais elevadas ou reduzidas em razão de haver sido usado ou não material nocivo ao meio ambiente em sua fabricação²³.

É importante ressaltar que não está sendo ignorado o fato de que a Constituição Federal, em seu artigo 170, VI²⁴, estabelece a proteção ao meio ambiente como um dos fins a serem promovidos pela República Federativa do Brasil, inclusive prevendo tratamento diferenciado.

Ocorre que o aumento da alíquota de bens essenciais a patamares iguais ou superiores ao de produtos supérfluos, mesmo fundados na proteção do meio ambiente, viola o princípio da seletividade.

Fábio Canazaro²⁵, exemplifica tal situação

[...] poderia o Executivo reduzir as alíquotas do IPI incidente apenas sobre o papel reciclado, mantendo nos patamares normais a alíquota incidente sobre o papel não reciclado. Nesse caso, por meio de imposto sobre o consumo, a União estaria realizando um dos objetivos governamentais - a promoção do meio ambiente-, sem no entanto desviar-se da essencialidade, que é inerente ao papel. Na hipótese, o Executivo estaria ainda adotando um critério de comparação entre mercadorias distintas com base na essencialidade, já que para a finalidade defesa do meio ambiente é mais essencial que se consuma papel reciclado.

Diferentemente ocorreria se, para incentivar o consumo de papel reciclado, o Executivo mantivesse alíquota desse tipo de papel no patamar regular, mas eleva-se alíquota do papel comum, em percentuais que ultrapassassem, por exemplo, a alíquota definida para incidência do IPI sobre artigos de luxo, como adornos para decoração de residência. Em tal hipótese, restaria violado o princípio da essencialidade. (Grifo nosso)

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 101.

²⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação [...]

²⁵ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 141.

Não se desconsidera a importância da sustentabilidade e de uma tributação sustentavelmente orientada. Porém, o uso de alíquotas tão elevadas em um bem que é considerado essencial, não condiz com o previsto no sistema constitucional tributário.

Também não se deixa de observar os problemas atuais com relação a produção e fornecimento de energia elétrica através das hidrelétricas – fonte utilizada pela RECORRENTE -, por conta da grande crise hídrica que assola o país²⁶.

Ocorre que tais alegação apenas mascaram o fim unicamente arrecadatório de tal tributo e apoia a inércia do estado em resolver o problema da crise hídrica e da geração de energia elétrica, uma vez que, por exemplo, não existem benefícios e incentivos fiscais para geração de outras formas de energia, como a eólica, ou investimento para melhorar a infraestrutura já existente.

Conforme bem explicitado por Kiyoshi Harada²⁷, o legislador estadual aumentou as alíquotas do ICMS onde a arrecadação é mais fácil, utilizando-se de mecanismos para inverter o sentido da faculdade do uso da seletividade tributária no ICMS. Dessa maneira se utiliza um critério unicamente político para a definição da política tributária. É inequívoca a finalidade de maior arrecadação a custo zero, sobrecarregando a alíquota sobre o consumo de energia elétrica, que é atingido pela esdrúxula carga tributária.

No caso em questão, verifica-se que o ESTADO aumentou de forma irracional a alíquota do ICMS incidente sobre o bem comercializado pela RECORRENTE - energia elétrica, mercadoria considerada essencial. Fato esse que não pode ser justificado por razões de sustentabilidade, pois tal medida acaba por afastar o critério da essencialidade, que se mostra obrigatório na aplicação da seletividade do ICMS.

²⁶ G1. **Em pronunciamento, ministro pede esforço 'inadiável' de redução do consumo de energia.** Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/crise-da-agua/noticia/2021/08/31/em-pronunciamento-na-tv-ministro-pede-esforco-de-reducao-de-consumo.ghtml>>. Acesso em 06/09/2021.

²⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 545.

2.2. Da impossibilidade de utilização da tributação por faixas como instrumento da seletividade em função da essencialidade tributária

No caso em questão, o ESTADO utilizou-se de tributação por faixas ao fixar que consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh são tributados com alíquota de 12%, na medida em que se o consumo exceder os limites determinados, toda energia consumida será tributada com alíquota de 25%.

Ocorre que tal técnica está longe de ser o instrumento adequado para materializar a seletividade em função da essencialidade tributária.

Explica-se.

A tributação por faixas, assim como a progressividade, utiliza como critério de comparação a capacidade contributiva dos contribuintes. Tais mecanismos podem ser uma ferramenta adequada para instrumentalizar o princípio da isonomia, mas somente naqueles tributos em que se possa verificar a capacidade econômica dos indivíduos, como ocorre no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, onde é possível aferir a capacidade contributiva dos contribuintes através de seus rendimentos, proventos e propriedades.

Ocorre que nos tributos incidentes sobre o consumo, os chamados tributos indiretos, como o ICMS e IPI, o contribuinte que recolhe os impostos transfere tais valores a terceiros.

Dessa forma, torna-se muito difícil ou até mesmo impossível a gradação do ICMS e do IPI de acordo com a capacidade econômica das pessoas que adquirem os produtos ou serviços²⁸.

Tendo isso em vista tal fato, a Constituição da República previu que a capacidade contributiva deve ser utilizada na tributação *sempre que possível*. Sendo que nos casos dos tributos indiretos, a isonomia é materializada pelo princípio da seletividade em função da essencialidade.

²⁸ DERZI, Mizabel. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 694

Nesse mesmo entendimento, André Parmo Foloni²⁹:

A seletividade seria a forma de realização da capacidade contributiva nos tributos indiretos, isto é, aqueles nos quais o contribuinte de direito é uma pessoa diferente do contribuinte de fato. É o caso do IPI e do ICMS: são tributos sobre o consumo, cobrados das empresas (contribuintes de direito) mas repassados, no preço, aos consumidores (contribuintes de fato). Se, nos tributos indiretos, é possível aferir a capacidade econômica do contribuinte de direito e tributá-la, nos tributos indiretos isso é impossível, mas é possível aplicar a seletividade enquanto graduação, como numa realização indireta e imperfeita da capacidade contributiva.

Em complemento, a capacidade contributiva objetiva, ou seja, a presumível com base no produto consumido, é irrelevante para a seletividade, na medida em que o que importa é o caráter essencial ou não, do produto e serviço³⁰.

Dessa forma, verifica-se que quando a tributação da energia elétrica ocorre pela quantidade consumida e não pela essencialidade do bem, o que se está tributando é a uma medida: a quantidade do consumo³¹.

Tal mecanismo acaba por separar um produto igual em dois grupos diferentes (*energia elétrica essencial e energia elétrica supérflua*) e o fator de diferenciação (*quantidade consumida*) não guarda correlação lógica com o critério de comparação eleito pelo constituinte (*essencialidade*)³².

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo³³ afirma:

[...] a Constituição facultou a instituição de impostos seletivo ou não seletivo, sendo excluída, implicitamente, a possibilidade de progressividade, sob pena de completa perda de sentido do artigo 155, §2º, III da CF/88.

²⁹ MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coordenadores). MARIOTTI, Alexandre ... [et al.]. **Direito, razão e argumento**: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 633.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 545.

³¹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 136.

³² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 136.

³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 62. São Paulo: Dialética, 2000.p. 74.

[...] a progressividade do ICMS faz com que uma mercadoria, embora essencial, termine sendo tributados com alíquotas superiores à de mercadorias suntuosas e supérfluas apenas por haver sido consumida em maior quantidade, o que também implica clara violação do citado artigo 155, §2º, III da Constituição.

Importante destacar que o autor citado faz referência a técnica de progressividade, mas tal ideia se aplica de forma precisa à tributação por faixas, em virtude de os dois institutos serem semelhantes.

Ademais, tal forma de tributação não leva em conta que em uma residência pode habitar somente uma pessoa (A) e em outra cinco (B). Muito provavelmente e independentemente da capacidade econômica desses indivíduos, a casa B gastará mais energia elétrica do que a casa A, e isso está longe de significar que essa diferença de consumo é desperdício e que a energia elétrica consumida a mais pela família B não é essencial. Ao fim, as duas residências utilizarão o mesmo produto, no mesmo grau de essencialidade, mas com uma tributação muito diferente uma da outra³⁴.

Não há como presumir que até determinado consumo a energia elétrica é essencial e que se ultrapassado tal limite o bem se torna supérfluo. Cada residência, cada empresa e cada localidade detém de suas próprias necessidades e toda a energia elétrica deve ser considerada essencial. Ademais, resta incoerente sustentar que a energia elétrica é mais essencial para quem consome menos e não é essencial para quem possui um elevado consumo³⁵. Ora, se a energia elétrica é consumida em grande quantidade, significa que quem a consome necessita desse produto em grande quantidade.

Kiyoshi Harada, seguindo o mesmo pensamento, afirma que a discriminação com base no consumo de energia acaba por penalizar "*consumidores que mais se utilizam de bens duráveis representados por aparelhos elétricos e eletrônicos, atingindo indiretamente os setores produtivos desses bens*"³⁶.

³⁴ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 137.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 545.

³⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 545.

Tal ideia também se aplica para as cooperativas rurais. Não é possível presumir que somente determinada quantidade consumida é essencial. Certamente há sociedades que utilizam muito mais energia para produzir e toda essa energia gasta no processo produtivo é considerada essencial.

Ademais, como bem explicita Roque Antonio Carrazza³⁷, a seletividade deve considerar a natureza da mercadoria e do serviço, sem distinção com relação a destinação, origem, fase do ciclo de produção ou condições econômicas de quem adquire a mercadoria ou usufrui do serviço, sendo vedada a variação de alíquotas com base nesses fatos, sob pena de violar o disposto no artigo 152 da Constituição Federal que proíbe a instituição de diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo³⁸:

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

Enfim, **não há respaldo jurídico em presumir-se mais ou menos essencial a energia para consumidor A ou B, nem tampouco em face de serem consumidos 100 kwh ou 1000 kwh.**
(Grifo nosso)

Desta forma, entende-se que a seletividade em função da essencialidade deve ter um critério qualitativo - observando as características do bem ou do serviço - e não quantitativo - em relação a quantidade consumida, pois "*o foco é no produto, não no contribuinte*"³⁹.

Se assim fosse, seria possível aplicar a mesma lógica para outros serviços e produtos, por exemplo alimentos da cesta básica, como arroz ou feijão. Poderia se presumir que até determinada quantidade de alimento consumido, como 5 quilos de

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5 ed. São Paulo: Malheiros editores Ltda, 1999. Pág. 249 a 251.

³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 62. São Paulo: Dialética, 2000.p. 73.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 780.

arroz ou feijão por mês, seria suficiente e o restante não seria essencial ou caracterizaria desperdício.

Tal ideia beira o absurdo.

Ademais, a tributação por faixas acaba por descaracterizar a própria ideia de essencialidade da energia elétrica, porque se o consumidor final ou a cooperativa rural gastar 1 Kwh a mais do que o taxado como essencial na legislação, todo o valor consumido será tributado pela alíquota de 25%.

Desta forma, o ESTADO acaba por considerar toda a energia não essencial, o que reforça a inaplicabilidade da tributação por faixas como instrumento da seletividade em função da essencialidade tributária.

Ademais, tal distinção entre contribuintes, com base única e exclusiva na quantidade de energia consumida, acaba por violar o próprio princípio da isonomia.

O artigo 150, II da Constituição da República é claro ao afirmar que é vedado a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que estejam na mesma situação.

No caso em questão, o ESTADO, ao estabelecer alíquotas diferenciadas aos consumidores residenciais e as cooperativas rurais, até certo nível de consumo, acabou por afirmar que tais contribuintes estariam em pé de desigualdade em relação aos demais e por isso deveriam ter um ônus tributário menor.

Porém, conforme supra demonstrado, tal desigualdade não está presente na situação ora analisada, pois a seletividade em função da essencialidade pressupõe a necessidade de se analisar o nível de essencialidade do bem, sem levar em conta demais fatores como finalidade, contribuintes, capacidade contributiva, entre outros.

Dessa forma, verifica-se a violação ao princípio da isonomia, porque contribuintes que consomem o mesmo produto, no mesmo grau de essencialidade são tratados de forma diferente, sem nenhum motivo razoável que justifique tal distinção.

Ora nobres julgadores, a energia consumida e comercializada pela SOUTO BORGES LTDA é tão essencial quanto a energia consumida pela cooperativa rural (até 500 Kwh) e pelo consumidor residencial (até 150 Kwh).

Não há nenhum fator lógico e razoável que possa justificar a escolha do legislador em tributar tais contribuintes de maneira diferenciada, a não ser uma

ardilosa tentativa de mascarar o fim arrecadatório por parte do ESTADO, transformando a seletividade em função da essencialidade num ato confiscatório camuflado.

Ressalta-se, que não se desconsidera o fato de que o artigo 146, III, c da Constituição da República prevê que cabe a lei complementar estabelecer, em matéria tributária, "*adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*". Sabe-se, também, que tal lei complementar ainda não foi editada, e por esse motivo os estados detêm de competência plena para legislar (artigo 24, §2º da Constituição da República).

Importante destacar que o tratamento diferenciado previsto pela Constituição da República diz respeito ao ato cooperativo e não as cooperativas.

Ato cooperado é aquele realizado entre a cooperativa e os cooperados, e esta Suprema Corte⁴⁰ já se manifestou no sentido de que na operação com terceiros a cooperativa age como entidade autônoma e dessa forma não há ato cooperativo que possa ter tratamento diferenciado.

Verifica-se então que a tributação do ICMS sobre cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh fere o princípio da isonomia, uma vez que a Constituição não previu tratamento diferenciado para essa situação, pois não se trata de ato cooperado.

Ademais, "*tratamento adequado*" não significa dizer tratamento privilegiado, ato esse que certamente causará uma concorrência desleal, uma vez que as cooperativas terão vantagens tributárias em relação as demais empresas, como a RECORRENTE.

Inclusive, esse entendimento já foi exarado por esta Colenda Corte em diversos julgamentos⁴¹, em especial no Recurso Extraordinário 141.800, onde afirmou-se que "*tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado*"⁴².

⁴⁰ RE 599362, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015

⁴¹ Como exemplo: AC 2.209-AgR, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 26/3/10 e RE 599362, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015

⁴² RE 141.800, Relator: Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 1º/4/97, DJ de 3/10/97

Veja-se julgadores, que a legislação do ESTADO prevê uma alíquota de 12% para as cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, enquanto as demais empresas devem arcar com uma alíquota elevadíssima de 25%.

Fica evidente que no caso em questão, as cooperativas estão tendo um tratamento privilegiado, visto que a alíquota aplicada para as demais empresas chega a ser mais do que o dobro do que a aplicada para as cooperativas.

Sendo assim, conclui-se que é visivelmente inconstitucional, uma vez que viola o previsto nos artigos 155, §2º, III e artigo 150, II da Constituição da República, a aplicação de alíquotas por faixas na tributação de energia elétrica pelo ICMS, tendo em vista que não guarda correlação lógica com a seletividade em função da essencialidade e utiliza critérios incoerentes para onerar de forma desproporcional a energia elétrica, criando distinções inexistentes entre contribuintes que estão no mesmo nível de igualdade, dado que se trata da mesma mercadoria.

2.3. Da necessidade de aplicação de alíquota zero sobre a energia elétrica

Pois bem, conforme já demonstrado ao longo do presente memorial, a energia elétrica é um bem essencial e deve ser tratado como tal pela legislação tributária.

No caso em questão, o ESTADO previu que produtos considerados essenciais, como alimentos, medicamentos e vestuário tenham alíquota zero.

Dessa forma, ao se reconhecer a essencialidade da energia elétrica, é imperioso que se aplique a alíquota que é utilizada para bens também essenciais, que no caso em tela é a alíquota zero.

Tal ideia é a predominante na doutrina tributária, na medida em que o instituto da seletividade em função da essencialidade determina que os produtos e serviços considerados menos essenciais, supérfluos, luxuosos ou danosos necessitam de uma alíquota elevada. Já os produtos e serviços mais essenciais, devem ter uma alíquota diminuta e não tributáveis os absolutamente essenciais, necessários, imprescindíveis⁴³.

⁴³ MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coordenadores). MARIOTTI, Alexandre ... [et al.]. **Direito, razão e argumento**: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 632.

No mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza⁴⁴

No que concerne aos gêneros e serviços de primeira necessidade, estamos convencidos de que deveriam ser completamente isentados de ICMS, já que, em relação a eles, o contribuinte não tem liberdade de escolha.

Tal ideia se justifica pois os produtos considerados essenciais são aqueles em que as pessoas de mais baixa renda ou até mesmo os miseráveis não podem viver sem.

Neste íterim, justifica-se a alíquota zero para que toda a população, principalmente as mais carentes, tenham acesso a tais produto e serviços, já que indispensáveis a subsistência e a uma vida com qualidade e dignidade.

Considerando que a energia elétrica – bem comercializado pela RECORRENTE – é essencial e que o ESTADO prevê em sua legislação que bens essenciais devem ter alíquota zero, então, para que haja uniformidade no sistema e coerência na tributação, a alíquota aplicada a mercadoria em questão deve ser a 0%.

Se este não for o entendimento dessa Colenda Corte, ao mínimo que seja aplicada a alíquota de 7% utilizada aos bens e serviços especialmente úteis.

Tais produtos são aqueles que, embora não indispensáveis a vida e a dignidade da pessoa humana – como são os bens essenciais - facilitam muito a vida em sociedade.

Como por exemplo os eletrodomésticos e computadores, bens que o ESTADO previu alíquota de 7%, pois são produtos que não são imprescindíveis, mas que ajudam em diversos aspectos da vida moderna, como comunicação, estudos, economia de tempo, entro outros.

Dessa forma, se esta Suprema Corte não entender pela essencialidade e indispensabilidade da energia elétrica e pela a aplicação da alíquota zero, que então considere a energia elétrica como um bem especialmente útil, pois tal produto tem um mínimo de utilidade.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5 ed. São Paulo: Malheiros editores Ltda, 1999, p. 249

Por fim, ressalta-se que inadmissível a aplicação de alíquota de 18%, aplicada a bens gerais, nem a de 22% aplicada a bens luxuosos e supérfluos e muito menos a de 25%, como vem fazendo o ESTADO, por violarem o princípio da seletividade pela essencialidade, uma vez que os produtos devem ter uma tributação menor na medida de sua essencialidade.

2.4. Da competência do poder judiciário e da não violação ao princípio da separação dos poderes

Ademais, é de extrema importância ressaltar que o poder judiciário tem plena competência para julgar e declarar a inconstitucionalidade da alíquota incidente sobre a energia elétrica, uma vez que tal tributação ofende o princípio da seletividade em função da essencialidade, disposto no artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal e viola o princípio da isonomia, previsto no artigo 150, II, do mesmo diploma legal.

Ressalta-se que a RECORRENTE não questiona a competência estadual de atribuição de alíquotas do ICMS e nem busca transformar o judiciário em legislador positivo.

O que acontece no caso em discussão, é que o legislador estadual, ao fixar a alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica, acabou por desconsiderar o conceito mínimo de essencialidade e previu uma alíquota desproporcional a um produto que é considerado essencial, o que viola os princípios constitucionais acima mencionados.

Baseado nesse entendimento, conclui-se que o ESTADO não pode manipular o conceito de essencialidade ao tributar um bem essencial como se este fosse supérfluo/luxuoso. Ou pior ainda, estabelecer alíquota a um bem essencial, superior à prevista para bens frívolos.

Dessa forma, Alexandre Feliciano Bairy⁴⁵, em sua dissertação orientada pelo ilustre professor Humberto Ávila, afirma que:

⁴⁵ BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Porto Alegre, p. 78-79 2012.

[...] o conceito de essencialidade não foi definido pela Constituição [...] uma vez que a definição do que é essencial varia no tempo e no espaço [...]. Apesar disso, **os poderes Executivo e Legislativos não possuem liberdade plena na hora definir o enquadramento dos produtos a serem tributados**, uma vez que os critérios adotados para a graduação da essencialidade dos produtos e serviços tributados deverão guardar coerência com a realidade socioeconômica estadual. **Cabe justamente ao Poder Judiciário o controle desta coerência entre a graduação da essencialidade** eleita pelo legislativo e pelo executivo e aquela que seria razoavelmente esperada pela sociedade. (Grifo nosso)

Sendo assim, percebe-se que o poder judiciário tem competência para decidir acerca da inconstitucionalidade da alíquota determinada pela legislação estadual, tendo em vista que a mesma fere o princípio da seletividade em função da essencialidade tributária.

Nesse sentido, André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta⁴⁶ entendem que:

[...] considerando a alíquota impugnada incompatível com o princípio, o órgão julgante não está autorizado a fixar uma nova, mas apenas a declará-la inconstitucional. [...]

É notória a competência do poder judiciário para analisar e julgar as alíquotas que ferirem o texto constitucional. Contudo, ao declarar inconstitucional e determinar a incidência de outra alíquota compatível com a qualidade do bem, o órgão julgante não está criando e/ou fixando nova alíquota, mas sim, reenquadrando o bem como essencial.

Portanto, ao requalificar o bem como essencial, o poder judiciário não está violando o princípio da separação dos poderes. Está somente julgando em conformidade com o princípio da seletividade em função da essencialidade e a legislação estadual que já prevê alíquota específica para bens essenciais.

Nesta acepção, tratando-se de posicionamento jurisprudencial, o Ministro Luiz Fux⁴⁷, em seu voto ao RE 592.145 confirmou que em casos de produtos essenciais sobre um regime de alíquota superior a produtos supérfluos, poderia sim haver

⁴⁶ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.239, p. 51, ago. 2015

⁴⁷ RE 592145, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-018 DIVULG 31-01-2018 PUBLIC 01-02-2018

controle do poder judiciário. Em suas palavras: "[...] Fosse o caso de alíquotas fixadas em patamares superiores aos vigentes para os produtos considerados supérfluos, aí sim, seria possível o controle por parte do Poder Judiciário [...]"

Ademais, a Constituição Federal garante o amplo acesso à justiça, ao assegurar, no artigo 5º, XXXV que: "A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

Desse modo, caso sobrevenha uma lesão ao contribuinte, é impreterível que o poder judiciário aprecie o caso de tributação que se encontra em desacordo com outros preceitos constitucionais⁴⁸.

É função do Poder Judiciário investigar se a legislação estadual está adequada à Constituição Federal podendo, dessa maneira, declarar inconstitucionais as legislações que contrariem a lei maior.

Isto posto, fato semelhante é o que a recorrente SOUTO BORGES LTDA alega, pois é clara a incidência da alíquota majorada sobre a energia elétrica em comparação a alíquota incidente de 22% sobre mercadorias consideradas luxuosas e supérfluas. Por isto, é indubitável a legitimidade do poder judiciário em controlar a constitucionalidade das alíquotas, uma vez que desrespeitam o critério obrigatório da essencialidade previsto na Constituição Federal.

Portanto, ignorar os limites do ordenamento implica em um agir arbitrário e, desse modo, há a possibilidade de controle jurisdicional para reconhecer a inconstitucionalidade da legislação do ESTADO.

Cabe ao judiciário resguardar a coerência entre a graduação da essencialidade dos bens e, sendo assim, enquadrar a energia elétrica sob a alíquota compatível com sua qualidade de bem essencialíssimo.

2.5. Da impossibilidade de modulação de efeitos da decisão

Por fim, ressalta-se que é incabível a modulação de efeitos da decisão que versar sobre o presente caso.

⁴⁸ BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Porto Alegre, p. 76, 2012.

Não obstante os diversos argumentos consequencialistas que o fisco possa utilizar, como a perda de receita tributária dos estados, não se pode deixar de observar que o deferimento da modulação de efeitos com base no argumento dos resultados financeiros de tal decisão acaba por incentivar a prática de atos ilegais pelo legislativo e executivo, pois não havendo consequências os entes não se veem compelidos a atuar dentro dos limites constitucionais e legais, uma vez que o exercício legítimo e o ilegítimo acabam tendo o mesmo resultado, que é a cobrança do tributo.

Este entendimento, inclusive, já foi exarado por esta Corte⁴⁹:

Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal.

Ademais, não se pode deixar de observar que o Código de Processo Civil⁵⁰ e a Lei nº. 9.868/99⁵¹ trazem hipóteses claras e precisas de quando pode-se aplicar tal instituto.

Hipóteses essas que não se materializam no caso em discussão.

O CPC afirma que no caso de alteração de jurisprudência dominante nos tribunais superiores o STF poderá modular os efeitos.

Na discussão ora analisada, esta corte já tem entendimento no sentido da inconstitucionalidade da alíquota elevada de ICMS sobre energia elétrica.

⁴⁹ RE 559937 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 13-10-2014 PUBLIC 14-10-2014

⁵⁰ Art. 927 do CPC. Os juízes e os tribunais observarão: [...] § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

⁵¹ Art. 27 da Lei nº. 9.868/99. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

O tema já havia começado a ser discutido no agravo regimental no RE 634.457⁵², caso idêntico ao atual no qual o órgão especial do tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação do Rio de Janeiro que fixou alíquota de 25% sobre energia elétrica.

O recurso extraordinário não foi admitido, pois o Ministro relator Ricardo Lewandowski considerou que a discussão demandaria reexame probatório, mas na oportunidade declarou seu entendimento pela inconstitucionalidade da alíquota.

Além do decidido no RE 592.145⁵³, onde o mesmo Ministro, ao citar o julgamento acima mencionado, reforçou o seu entendimento.

Ademais, nesse mesmo julgamento, esta Corte entendeu constitucional a alíquota de 18% incidente sobre açúcar, sob o argumento de que tal alíquota está longe da aplicada a produtos supérfluos, que no caso do IPI podem chegar a 300%, o que dá a entender uma tendência do STF de considerar inconstitucional uma alíquota incidente sobre produtos essenciais que fosse igual ou superior a aplicada a bens e serviços não essenciais, como é o caso ora em análise.

Dessa forma, verifica-se que não haverá mudança de entendimento, a decisão que declarar a inconstitucionalidade da alíquota de ICMS incidente sobre energia elétrica.

Além disso, o CPC e a Lei nº. 9.868/99 falam em requisitos de segurança jurídica e excepcional interesse social.

Em primeiro lugar, não há risco de segurança jurídica, na medida em que já há entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que pendem para a inconstitucionalidade da alíquota. Ademais, os prejuízos financeiros que podem ser causados pela declaração de inconstitucionalidade da alíquota de 25% de ICMS sobre energia elétrica não podem ser entendidos como violação ao princípio da segurança

⁵² RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014

⁵³ Destaca-se: "Naquela ocasião, naquele caso que examinei, havia um descompasso evidente entre aquilo que foi estabelecido pelo legislador e os princípios que deveriam ser compulsoriamente observados em face da Constituição Federal." RE 592145, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-018 DIVULG 31-01-2018 PUBLIC 01-02-2018

jurídica⁵⁴.

Por fim, não há excepcional interesse social, já que tal hipótese diz respeito a algo extremamente fora do comum, o que não ocorre no caso em questão, já que tal assunto é corriqueiro.

Em complemento, interesse social não pode ser confundido com razões do fisco. Interesse social significa o interesse da sociedade como um todo e não interesse estatal, que é meramente arrecadatário⁵⁵.

Dessa forma, não se pode modular os efeitos da decisão, tendo em vista as consequências econômicas que tal jurisprudência irá causar nas receitas do ESTADO, justificando-se no excepcional interesse social, pois esta situação não está abarcada nesta hipótese.

Conclui-se então, incabível a modulação de efeitos da presente decisão, tendo em vista que não há alteração de entendimento jurisprudencial, perigo de insegurança jurídica e nem excepcional interesse social, e que o deferimento de tal pedido só coaduna com o ato inconstitucional realizado pelo legislador estadual ao ferir os princípios da seletividade em função da essencialidade e da isonomia.

3. DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, requer-se o provimento do presente Recurso Extraordinário interposto pela SOUTO BORGES LTDA., a fim de declarar a inconstitucionalidade da alíquota de 25% de ICMS incidente sobre energia elétrica e reconhecer a violação aos artigos 150, inciso II e 155, §2º, III, ambos da Constituição da República.

Nestes termos, pede deferimento

Local, data

Advogado(a) X

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5 ed., rv., atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 577 a 598

⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. **A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal**. Revista Consultor Jurídico. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal#_ftnref5>. Acesso em 29/08/2021.

OAB/XX XXXX

REFERÊNCIAS

AC 2.209-AgR, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe de 26/3/10

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5 ed., rv., atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

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

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

BRASIL. Lei nº. 8.078, de 11 de setembro de 1990. **Código de Defesa do Consumidor**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Lei nº. 7.783, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências.

BRSIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI, seletividade e alteração de alíquotas**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.159, p.107-114, dez. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio; **Impossibilidade De Conflitos De Competência No Sistema Tributário Brasileiro**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 22 de j, ul. de 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **O princípio da essencialidade na tributação**. Direito Tributário em Questão, v. 4.

DERZI, Mizabel. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. "Essencial". Disponível em <<https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=essencial>>. Acesso em 28/08/2021

ESTURILIO, Regiane Binhara; FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. A seletividade no IPI e no ICMS. 2004. viii, 145 f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2004.

G1. **Apagão no Amapá**: entenda as causas e consequências da falta de energia no estado. Disponível em <<https://g1.globo.com/ap/amapa/noticia/2020/11/06/apagao-no-amapa-entenda-as-causas-e-consequencias-da-falta-de-energia-no-estado.ghtml>>. Acesso em 06/09/2021.

G1. **Em pronunciamento, ministro pede esforço 'inadiável' de redução do consumo de energia**. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/crise-da-agua/noticia/2021/08/31/em-pronunciamento-na-tv-ministro-pede-esforco-de-reducao-de-consumo.ghtml>>. Acesso em 06/09/2021.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Alguns aspectos controvertidos**. GENJURÍDICO, 12 de set. de 2019.

JUSTEN, Mônica Spezia. **A noção de serviço público no direito europeu**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 35.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica: Questões de Seletividade e da Demanda Contratada**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. nº 155. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. Rio de Janeiro Atlas 2019

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

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 306.

MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coordenadores). MARIOTTI, Alexandre ... [et al.]. **Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do direito público com base na teoria do direito**. São Paulo: Malheiros, 2020.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 13 ed. São Paulo. p. 30-41, 2003.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.239, p. 39-51, ago. 2015.

Parecer Procuradoria Geral da República. RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO

LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014

RE 141.800, Relator: Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 1º/4/97, DJ de 3/10/97

RE 559937 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 13-10-2014 PUBLIC 14-10-2014

RE 592145, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-018 DIVULG 31-01-2018 PUBLIC 01-02-2018

RE 599362, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015

RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 14-08-2014 PUBLIC 15-08-2014

SCAFF, Fernando Facury. **A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal**. Revista Consultor Jurídico. Disponível em

<https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal#_ftnref5>. Acesso em 29/08/2021.
SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990.

VERDAN, Tauã Lima. **O Reconhecimento ao Acesso à Energia Elétrica como Direito de Segunda Dimensão**. Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 07 set 2021.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE 521
CONTRIBUINTE

Adélia Beatriz Lima Oliveira

Ana Lais de Lima Ribeiro

Gabriel Araújo Sobral

Gabriela Correa de Araújo Moury Fernandes

Gabriela Inojosa Afora

Isadora Godoy Luso de Lucena

João Victor Montenegro Costa Maranhão

Julia Travassos de Albuquerque e Melo Beltrão

Larissa Almeida Santos Azevedo

EXCELENTÍSSIMO (A) SENHOR (A) RELATOR (A) DO COLENO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ref. Recurso Extraordinário nº

Recorrente: SOUTO BORGES LTDA

Recorrido: Estado

SOUTO BORGES LTDA., já qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por intermédio de seus advogados que ao final subscrevem, apresentar **MEMORIAL**, com o objetivo de elucidar os principais fatos e direito aplicado ao presente caso.

1. SÍNTESE FÁTICA

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa SOUTO BORGES LTDA, com fulcro nos artigos 3, II e III¹, 170, IV, VII, parágrafo único², 150, II³ e 155, §2º, III⁴ da Constituição Federal, em face do v. acórdão prolatado pelo Egrégio Tribunal de Justiça do ESTADO que negou provimento à Apelação da ora recorrente, mantendo a sentença do Juízo *a quo* que julgou improcedente no mérito a Ação,

¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

² Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VI - defesa do meio ambiente;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

proposta pela Recorrente, com fito de que fosse reconhecida a inconstitucionalidade e ilegalidade da alíquota de 25% do ICMS incidente sobre energia elétrica instituída pela legislação vigente no ESTADO.

A recorrente é pessoa jurídica de direito privado, cuja sua atividade é a comercialização de energia elétrica, e, como tal, é submetida ao recolhimento de uma gama de tributos, dentre os quais sobre Circulação de Mercadorias, prestação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre energia elétrica, a uma alíquota de 25% sobre as operações de comercialização da mesma.

Todavia, conforme será demonstrado a seguir, o ICMS é tributo que, por disposição constitucional, observa o princípio da seletividade, o qual estabelece a variação das alíquotas de acordo com a essencialidade do bem envolvido na operação.

Posto isso, considerando o caráter básico da energia elétrica, é certo que o percentual de 25% a título de ICMS incidente sobre esta mercadoria é inegavelmente incompatível com o princípio constitucional mencionado.

Dessa forma, não há alternativa senão apelar ao judiciário para que este não só respeite ao princípio da seletividade, como também ajuste a alíquota aplicável às operações de fornecimento de energia elétrica.

Assim, é compreensível que a recorrente tenha proposto o Recurso Extraordinário para contestar, com a devida vênia, os inadequados julgados im procedentes nas instâncias ordinárias.

Ademais, busca-se ter reconhecida a inconstitucionalidade da Lei que instituiu a cobrança do ICMS sobre a comercialização de energia elétrica a alíquota de 25% sob pena de violação ao princípio da seletividade e ao critério da essencialidade atrelado a este. Requer também que sejam declaradas ilegais todas as cobranças realizadas pelo ESTADO sob respaldo nesta lei inconstitucional e declarado o direito à restituição de todo o montante pago pela recorrente.

2. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

A Constituição Federal de 1988 criou o ICMS definindo algumas de suas principais características, dentre elas: 1) caráter fiscal: sendo um tributo estadual com função arrecadatória; 2) seletivo: alíquota depende da essencialidade do produto, pois quanto mais essencial menor a alíquota (artigo 155, §2º, III da CF) e até; 3) caráter extrafiscal, tanto por desestimular/estimular consumo em alguns setores, quanto para balancear a distribuição de renda entre os Estados.

É sabido que uma das características do ICMS é o seu caráter arrecadatório aos Estados, no entanto, o ICMS também foi criado com intuito de dirimir as desigualdades nos Estados e extinguir a tributação regressiva. Para isso, o legislador constituinte não só deu a competência aos Estados para o ICMS, como também deu certa liberdade para tributar a alíquotas variadas a depender do tipo de mercadoria ou serviço

– dotando o ICMS de caráter extrafiscal com a seletividade.

Porém, assim como há certa liberdade, esta não deve ser livremente usufruída pelos legisladores estaduais, haja vista que o poder de tributar é algo estritamente regulado por legislação específica. Para tanto, o constituinte originário delimitou inúmeras limitações ao poder de tributar dos órgãos públicos. Temos, então, o critério da essencialidade, como sendo obrigatório a partir da escolha pela seletividade nas alíquotas do ICMS. Além do mais, é necessário respeitar a capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas.

Ora, a Constituição é norma suprema no Direito Positivo, devendo, todas as normas derivadas dela respeitar seus princípios e parâmetros. Vejamos a doutrina do Emérito Professor Roque Antônio Carraza:

“Como decorrência do primado absoluto da Constituição, é interdito ao Poder Legislativo – sob pena de ultrapassar o campo de sua competência – editar atos que não guardem com ela uma relação de *total compatibilidade*. Igualmente os Poderes Executivo e Judiciário, que também têm a seu cargo a missão de aplicar a lei (*lato sensu*), devem irrestrita obediência aos padrões fixados pela Constituição, que, afinal de contas é a *Lei das Leis*.”

Temos, destarte, que inconstitucional é a lei (ou ato normativo de inferior tope) que contravém, em sua letra ou em seu espírito, prescrições, mandamentos, categorias ou princípios encartados na Constituição. Portanto, inconstitucional é não só a norma jurídica que viola a letra expressa do Texto Supremo, mas a que atrita com seu espírito."⁵ (nossos grifos)

Nessa esteira, não pode o legislador infraconstitucional, sob alegação de discricionariedade legislativa ou quaisquer outros argumentos, ultrapassar os limites impostos pela Lei Suprema do Direito Positivo, no caso, a Constituição Federal. Destarte, ainda que se fale em princípios, estes detêm caráter obrigatório, sob pena de ferir os ditames da Constituição, para tanto, vejamos a doutrina de Humberto Ávila:

"Logo se vê que os princípios, embora relacionados a valores, não se confundem com eles. Os princípios relacionam-se aos valores na medida em que o estabelecimento de fins implica qualificação positiva de um estado de coisas que se quer promover. No entanto, os princípios afastam-se dos valores porque, enquanto os princípios situam no plano deontológico e, por via de consequência, estabelecem a obrigatoriedade de adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores situam-se no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento."⁶

Ademais, conforme será devidamente explicado futuramente neste memorial, a seletividade, apesar de ser facultativa, deve OBRIGATORIAMENTE respeitar o critério estabelecido pela Carta Magna e, independentemente de ser chamada de princípio, deve ser respeitada como limitação ao poder de tributar dos Estados.

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS / Roque Antonio Carraza. – 18. Ed., ver. e ampl. / até a ECn. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. p. 28 – São Paulo : Malheiros, 2020.

⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos / Humberto Ávila. – 20. ed. Rec. e atual. p. 106. – São Paulo: Malheiros, 2021.

3. DA SELETIVIDADE DO ICMS E O CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE

É sabido que o ICMS tem dupla função no Sistema Tributário Brasileiro, a primeira é a função fiscal, a qual permite aos Estados financiarem suas atividades pela arrecadação deste imposto. Por sua vez, o ICMS não detém apenas função arrecadatória, por ser um tributo de amplo impacto financeiro tanto para a Administração Pública, quanto para os cidadãos. Tal imposto também é utilizado para regular comportamentos, a tão chamada função extrafiscal.

Nessa esteira, a partir de uma análise da conjuntura histórica da tributação sobre consumo no país, percebe-se que dentre as maiores discussões estão a distribuição de renda entre os Estados-membros e a excessiva carga tributária imposta aos contribuintes de maneira regressiva, a qual onera mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. A maneira encontrada de conciliar ambas as questões foi estabelecer alíquotas distintas para bens e serviços de acordo com sua essencialidade.

Assim, se onera menos os bens mais utilizados pela população em geral, e dá-se uma margem de liberdade aos Estados para tributar a depender de seu contexto e organização financeira, escolhendo ou não pela aplicação da seletividade. Porém, existem ressalvas quanto a essa liberdade legislativa dos Estados, sendo uma delas a capacidade contributiva.

Para tanto, é necessário graduar o tributo de acordo com a capacidade contributiva de cada sujeito. A Constituição prevê duas formas de graduar a incidência dos tributos: a progressividade das alíquotas sobre a base de cálculo, aplicada nos tributos sobre renda e patrimônio e; a seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto, aplicada aos tributos sobre consumo como o ICMS e IPI.

A aplicação da seletividade no ICMS tem como objetivo contrapor os efeitos regressivos da tributação do consumo. Dessa forma, a seletividade atua em substituição à capacidade contributiva e à pessoalidade; é uma forma de concretizar o princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos indiretos, realizando a justiça fiscal ao atenuar os efeitos da regressividade.

Afinal, no caso dos tributos sobre o consumo, a regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme aumenta a riqueza do contribuinte, diminui-se o percentual de consumo sobre a renda.

Sabe-se que o tributo não incide sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo, tornando o efeito regressivo imediato.

Assim, constatando que a tributação sobre consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do princípio da seletividade, através de alíquotas diferenciadas.

É sabido que a seletividade é própria dos tributos sobre consumo, e como previsto no Texto Constitucional se apoia na essencialidade do produto. Vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

Nota-se nos dispositivos acima que a seletividade do IPI é obrigatória e no caso do ICMS torna-se FACULTATIVA. Isso, em decorrência do ICMS ser a maior fonte de receita dos Estados. Porém, ao optar pela seletividade, os Estados devem obrigatoriamente respeitar o critério da essencialidade.

O texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial. Porém, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais. Assim, será essencial o produto consumido, também, pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da

República de “erradicar a pobreza e a marginalização” (artigo 3º, III, da Constituição Federal).

Assim como deve haver observância de uma série de garantias fundamentais, tais como, dignidade da pessoa humana, saúde, informação cultura, educação, segurança, entre outras, para quais as prestações de serviços de energia elétrica são meio de acesso e concretização.

Nessa perspectiva, o produto essencial é aquele de que tanto as pessoas das classes mais privilegiadas, quanto das classes baixas necessitam para ter uma vida digna.

4. DAS VIOLAÇÕES

No caso em tela, a ora Recorrente, SOUTO BORGES LTDA, é situada e comercializa energia elétrica no Estado, estando submetida, de acordo com a legislação vigente, à alíquota de ICMS de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica.

No entanto, tal alíquota elevada fere de morte o Princípio da Seletividade, instituído para o ICMS no artigo 155, §2º, III, da CF/88. Isso, pois, a própria legislação do Estado adota alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis (como eletrodomésticos e computadores) e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário, sendo plenamente inconstitucional alíquota majorada de bem essencial.

Ora, Exmos. Ministros, a alíquota para bens luxuosos é de 22% e a alíquota do ICMS incidente sobre a comercialização da energia elétrica está acima destas. Nessa esteira, conforme exaustivamente explicitado no tópico anterior, a seletividade do ICMS é facultativa, mas quando o legislador estadual ordinário aplica a seletividade, as alíquotas devem ser ponderadas de acordo com a ESSENCIALIDADE do produto.

E, não há que se falar em respeito à seletividade quando da tributação de alguns bens essenciais a 0%. O ICM, criado na Emenda Constitucional nº 18/1965 instituiu alíquota única ao imposto. Ora, o constituinte originário, ao editar a Constituição Federal de 1988, incluiu a seletividade ao ICMS como forma de extinguir a tributação regressiva. No entanto, o legislador estadual, ao aplicar alíquota

excessiva sobre bem essencial estaria por violar tal princípio, haja vista que OPTOU pela seletividade das alíquotas. E, caso não tivesse optado, deveria aplicar alíquota única, como no caso do ICM.

Dessa forma, aplicada a seletividade, deve-se atentar ao critério da essencialidade e, nessa toada, a energia elétrica é considerada como bem público pela Constituição Federal, senão, vejamos:

Art. 20. São bens da União:

[...]

VIII – os potenciais de energia hidráulica;

Art. 21. Compete à União[...]

XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

[...]

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos.

Ora, vemos então que a energia elétrica é bem tão essencial que a própria Constituição Federal a institui como BEM PÚBLICO, tendo uma agência reguladora para fiscalizar os contratos de concessão ou de permissão dos serviços públicos, os quais são geração, transmissão e distribuição de energia.

Isso, conforme dita o artigo 3º da Lei n. 9.427/1996⁷ (que instituiu a ANEEL).

Nessa esteira, vemos que a legislação claramente define como serviço público a concessão de uso do bem público, o qual é a energia elétrica. Ainda assim, vejamos como é classificado o termo “serviço público”:

Conforme ensinamento de Dinorá Adelaide Musetti Grotti (2003:19-20), o primeiro a utilizar a expressão teria sido Rousseau, no Contrato Social, com o significado de qualquer atividade estatal e abrangendo dois aspectos: “de um lado, trata-se de

⁷ Art. 3º Além das atribuições previstas nos incisos II, III, V, VI, VII, X, XI e XII do art. 29 e no art. 30 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, de outras incumbências expressamente previstas em lei e observado o disposto no § 1o, compete à ANEEL:

atividades destinadas ao serviço do público, isto é, ações através das quais se assegura aos cidadãos a satisfação de uma necessidade sentida coletivamente, sem que cada um tenha de atendê-la pessoalmente; de outro, concebe-se como uma atividade estatal que sucede ao serviço do Rei, porque se operou uma substituição na titularidade da soberania"⁸.

Ademais, a Resolução Normativa n.º 414 da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL dispõe que:

Art. 11. São considerados serviços ou atividades essenciais aqueles cuja interrupção coloque em perigo iminente a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população.

Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto neste artigo, classificam-se como serviços ou atividades essenciais os desenvolvidos nas unidades consumidoras a seguir indicados:

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

Frise-se que a essencialidade da energia elétrica foi reconhecida pela Lei n. 7.783/1989, em seu art. 10, I, in verbis: "são considerados serviços ou atividades essenciais: I – tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis".

Além disso, também é utilizada para conservação e fabricação de bens de primeira necessidade como alimentos, medicamentos e vestuário. Qual então seria o argumento para alíquota excessiva de 25% sobre a energia elétrica?

Torna-se inviável tal tributação e uma clara violação aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, determinados no art. 3º da CF/88:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. m– 33. ed. pg. 128 – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Noutro giro, para conseguir atingir tais objetivos sabe-se que o Poder Público detém inúmeras obrigações e, para cumpri-las, necessita arrecadar fundos, o que ocorre por meio da tributação, porém, por ser ato plenamente vinculado e restrito pela Constituição Federal, há de se respeitar certas limitações.

Dessa forma, a função arrecadatória dos tributos não deve suprimir os objetivos fundamentais da República, haja vista que apenas foi criada para cumpri-los, e não o contrário.

Nesse sentido argumenta o Emérito Professor Luís Eduardo Schoueri, veja-se:

“Em síntese, no Estado do século XXI, é deixada de lado a ideia de que o Estado detém o monopólio na garantia dos direitos fundamentais: estes também são assegurados por atuação da sociedade. Sejam entidades assistenciais (que complementam ou suprem a atuação do Estado), sejam mesmo empresas privadas (que asseguram o emprego, direito social e fundamento da Ordem Econômica constitucional), **deve-se assegurar que a sociedade cumpra seu papel na construção da liberdade coletiva, não sendo sufocada por tributação excessiva.** A ideia de uma tributação justa passa a questionar o Estado que tribute excessivamente todos os cidadãos sem prover serviços e obras públicas adequadas, caracterizando, sob o manto da igualdade, uma tributação *igualmente injusta*.

Opõe-se, daí, o Estado do século XXI à construção de que o tributo seria um ‘dever fundamental’, por ser meio para que o Estado assegure direitos fundamentais: se estes também são garantidos pela sociedade, não se justifica a tributação que impede o florescimento de oportunidades para que a justiça social – objetivada Ordem Econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal – seja construída a partir da valorização do trabalho e da livre-iniciativa. Em síntese, se o tributo é o preço da liberdade, esse preço não é ilimitado”.⁹

Assim, vemos uma via de mão dupla, tanto do contribuinte em colaborar com o bem comum, quanto do Estado em cumprir suas funções dentro dos limites

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 41

impostos pela Carta Magna.

Para melhor entender de que maneira se dá tal violação, vejamos o artigo 170 da CF/88:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

(Vide Lei nº 13.874, de 2019)

No entanto, o Estado, ao arbitrariamente instituir alíquota excessivamente onerosa sobre a energia elétrica, classifica tal bem como supérfluo, o que não há qualquer nexos com a realidade. Além disso, a energia elétrica é utilizada por todas as empresas para exploração de suas atividades econômicas e, por meio desta exploração, conseguem gerar empregos e trazer renda aos cidadãos para uma vida digna.

Portanto, indiscutível se torna a essencialidade da energia elétrica tanto para os cidadãos, quanto para o país como um todo. Nessa esteira, o Estado, tendo plena consciência da essencialidade da energia elétrica, tributou a alíquota de 25% com o ICMS para aumentar a arrecadação.

A doutrina é incisiva ao interpretar o dispositivo constitucional que trata da seletividade para o ICMS. Outrossim, Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 420) afirma que:

“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. Além de imediata agressão ao mandamento constitucional que impõe a Seletividade, o tratamento arbitrário que hoje se confere às alíquotas dos tributos sobre o consumo implica incrementar se o já regressivo tributo sobre o consumo”.

Assim, superada a questão da essencialidade da energia elétrica, nota-se a INCONSTITUCIONALIDADE da alíquota de 25% do ICMS incidente sobre este bem. Isto posto que, uma vez aplicado o princípio da seletividade, as alíquotas do ICMS devem obrigatoriamente seguir o critério da essencialidade.

Tal entendimento é amplamente difundido na doutrina, senão, vejamos a palavra de Hugo de Brito Machado Segundo:

“Quanto ao ICMS, a Constituição igualmente se reporta à seletividade, mas utiliza a palavra “poderá”, dando a ideia de que a adoção de alíquotas seletivas seria uma faculdade concedida ao legislador (art. 155, § 2.º, III). **Assim, após 1988, os Estados-membros passaram a adotar alíquotas seletivas para o ICMS, mas sem respeitar o critério da essencialidade, estabelecendo os percentuais mais altos justamente para itens de maior essencialidade, como a energia elétrica, sujeita a alíquotas entre 25% e 30%**, enquanto a generalidade das mercadorias não essenciais é onerada por alíquotas entre 17% e 18%. Há autores que, diante disso, entendem o “poderá” como significando “deverá”, mas essa não parece ser a melhor interpretação para o texto em comento 61 . **Na verdade, o que é**

facultativo, em relação ao ICMS, é a adoção de alíquotas seletivas, a saber, a adoção de percentuais diferentes da base tributável para o cálculo do valor devido. Os Estados-membros podem adotá-la ou não, preferindo instituir o imposto com apenas uma alíquota para todos os produtos e serviços. **Mas, se exercerem a opção pela seletividade, o critério, que é a essencialidade, este não é facultativo:** sua adoção é obrigatória. Por isso, são claramente inconstitucionais as leis estaduais que fixam alíquotas mais elevadas para itens como energia elétrica e comunicações".¹⁰

Ademais, o Princípio da Seletividade detém validade de norma-regra em nosso ordenamento jurídico, para tanto, faz-se necessária a distinção entre regra e princípio.

Segundo a doutrina de Humberto Ávila, a regra possui dever imediato de adoção da conduta descrita na norma e o dever mediato de manter fidelidade à sua finalidade subjacente e aos princípios superiores; enquanto o princípio tem fito de promover um estado ideal de coisas.

De uma breve análise, percebe-se que a regra tem um grau de superabilidade menor que os princípios. Assim, o inciso III do parágrafo 2º do art. 155 da CF/88 estabelece uma OBRIGAÇÃO, na medida em que ao adotar a seletividade, o legislador deve estabelecer alíquotas de acordo com o critério da essencialidade.

Diante disso, patente é o teor de REGRA do dispositivo supracitado, e ainda por estar de acordo com princípios já traçados pela constituição, como o da Capacidade Contributiva e da Igualdade. Assim, o constituinte não deixou dúvidas quanto à obrigatoriedade do critério da essencialidade quando da aplicação de alíquotas seletivas.

Outrora, na legislação vigente no Estado, está prevista uma diminuição na alíquota do ICMS para os consumidores residenciais com consumo de até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh. Tal variação de

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

alíquota poderia ser levantada pelo Estado como suposta adequação da legislação estadual ao princípio da seletividade. No entanto, conforme já suplantado anteriormente, a Constituição deve ser interpretada como um todo e, nessa esteira, vejamos o princípio da igualdade tributária:

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

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

Ora, se as alíquotas do ICMS são estabelecidas de acordo com a essencialidade dos produtos, então estabelecer alíquota de 12% para pequenos consumidores e 25% para os demais seria dizer que a energia elétrica é essencial para uns e supérflua para outros, não seria então uma violação ao princípio da igualdade tributária? Haja vista que todos não podem padecer de energia elétrica.

Nesse sentido, restando claras as violações aos artigos 3, II e III, 170, IV, VII, parágrafo único, art. 150, II e o art. 155, §2º, III da CF/88, resta agora estabelecer os parâmetros do controle jurisdicional deste E. Supremo Tribunal Federal, no tocante ao estabelecimento de alíquota que respeite o dispositivo constitucional.

5. DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL.

Diante de tudo quanto exposto, entendendo pela inconstitucionalidade de Lei Estadual por clara afronta ao princípio da seletividade, passemos à análise dos efeitos da declaração da inconstitucionalidade.

Pelo princípio da supremacia, todas as situações jurídicas devem se conformar com os princípios e preceitos da constituição. Nessa esteira, como forma de proteção a este princípio, a CF/88 prevê duas formas de inconstitucionalidades, por ação (art. 102, I, a, e III, a, b, e c), e por omissão (art. 103 e seus §§ 1º a 3º).

A inconstitucionalidade em comento trata-se da inconstitucionalidade por

ação, haja vista que o legislador instituiu alíquota de ICMS que vai de encontro aos preceitos da Carta Magna.

Nessa esteira, a Constituição também dá instrumentos para defesa da supremacia, são eles o controle de constitucionalidade difuso e concentrado. *In casu*, temos caso de controle de constitucionalidade difuso, haja vista que apenas está sediscutindo *inter partes*.

Assim, estabelecidos os conceitos de inconstitucionalidade e os instrumentos para proteção do princípio da supremacia, passemos à análise dos efeitos desta declaração de inconstitucionalidade e sua aplicação ao caso concreto.

A declaração de inconstitucionalidade pode ser feita de várias, formas, senão, vejamos a doutrina de Teori Abino Zavascki (2012, p. 16):

Há um conjunto de atribuições especificamente relacionadas com a jurisdição constitucional: (a) no âmbito da competência originária, as ações de controle de constitucionalidade da atuação legislativa (ação direta de inconstitucionalidade, ação declaratória de constitucionalidade, ação de inconstitucionalidade por omissão) e a arguição de descumprimento de preceito fundamental; e (b) **na competência recursal, o recurso extraordinário, cabível quando a decisão contrariar dispositivo da Constituição, declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal ou julgar válida lei ou ato local contestado em face da Constituição.** É também tipicamente de jurisdição constitucional a competência prevista no artigo 35, III, da CF/88 para julgar a representação do Ministério Público com fins de intervenção da União nos Estados e no Distrito Federal, em caso de não observância dos princípios constitucionais referidos no art. 34, VII, da CF/1988 (forma republicana, sistema representativo, regime democrático; direitos da pessoa humana; autonomia municipal; prestação de contas da administração pública direta e indireta; aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais na manutenção e desenvolvimento do ensino). Na apreciação dessas questões o Supremo Tribunal Federal aprecia, necessariamente, questões de índole constitucional (...).

Então, é plenamente possível que este C. Supremo Tribunal Federal declare a inconstitucionalidade da Lei Estadual em comento. No mais, os efeitos desta declaração serão apenas *inter partes*, senão, vejamos a doutrina de José Afonso da Silva:

“O problema deve ser decidido, pois, considerando-se dois aspectos. No que tange ao caso concreto, a declaração surte efeitos ex tunc, isto é, fulmina a relação jurídica fundada na lei inconstitucional desde o seu nascimento. No entanto, a lei continua eficaz e aplicável, até que o Senado suspenda sua executoriedade; essa manifestação do Senado, que não revoga nem anula a lei, mas simplesmente lhe retira a eficácia, só tem efeitos, daí por diante, *ex nunc*.¹¹”

Assim, vemos que a declaração de inconstitucionalidade no caso em comento extingue a relação jurídico-tributária entre o recorrente e o Estado, no que se refere ao ICMS incidente sobre a comercialização da energia elétrica, desde o nascimento, tornando inexigível todos os valores pagos a título de ICMS sobre energia elétrica. Devendo, assim, o Estado restituir tais valores integralmente, respeitando o prazo prescricional.

E não há que se falar em aplicação de alíquota no patamar geral do ICMS, sob pena de afronta ao Princípio da Separação dos Poderes, haja vista que é competido ao Poder Legislativo instituir alíquota do ICMS.

Portanto, requer a declaração da inconstitucionalidade da Lei que institui alíquota de 25% do ICMS incidente sobre as operações relativas à comercialização de energia elétrica no Estado e a declaração de inexistência da relação jurídico-tributária entre a SOUTO BORGES LTDA. e o Estado no tocante a tudo o que foi pago de ICMS sobre comercialização de energia elétrica.

6. DOS PEDIDOS

Eméritos Julgadores, diante de todo o exposto, e por tudo mais que certamente será suprido por Vossas Excelências, a Recorrente pugna, respeitosamente, pelo integral provimento do presente Recurso Extraordinário, para declarar a inconstitucionalidade da Lei estadual que institui a cobrança do ICMS sobre a comercialização da energia elétrica a alíquota de 25% sob pena de violação ao princípio da seletividade, aplicado em conjunto ao critério da essencialidade, bem como a declaração de inexistência da relação jurídico-

¹¹ SILVA, José Afonso da. Direito constitucional positivo. São Paulo: Malheiros, 2005.

tributária entre a SOUTO BORGES LTDA. eo Estado no tocante a tudo o que foi pago de ICMS sobre comercialização de energia elétrica, e ainda sob pena de violar os dispositivos constitucionais citados nesta peça.

Nestes termos, pede-se deferimento.

LOCAL., data. Advogado/OAB.

REFERÊNCIA Á LEGISLAÇÃO

BRASIL. Lei no 4.625, de 31 de Dezembro de 1922. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.502/1964, de 30 de outubro de 1964. Lei. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.
BRASIL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18, DE 1º DE DEZEMBRO DE 1965.: reforma do sistema tributário.. Reforma do Sistema Tributário.. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 11 maio 2021.

BRASIL. Constituição nº 1967, de 24 de janeiro de 1967. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Distrito Federal, 24 jan. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. LEI COMPLEMENTAR Nº 24,DE 7 DE JANEIRO DE 1975. Dispõe Sobre Os Convênios Para A Concessão de Isenções do Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias, e Dá Outras Providências.. Brasília , DF, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2024%2C%20DE,Art.. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996. Lei Nº 9.427, de 26 de Dezembro de 1996.. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9427cons.htm. Acesso em: 28 ago. 2021.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira; DE FARIA, Edimur Ferreira. O controle judicial da seletividade constitucional tributária e a incidência do ICMS

sobre o consumo de energia elétrica no Brasil. Revista da Faculdade de Direito UFPR, v. 65, n. 3, p. 37-58, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. São Paulo: Atlas, 2018. PINTO, Francisco Jarlan Anderson Silva de Lima. O princípio da seletividade em função da essencialidade: alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica. 2019.

DE BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de direito tributário. Saraiva Educação SA, 2018. NETO, João de Souza Alho. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE: ICMS E ENERGIA ELÉTRICA¹. Revista Direito Tributário Atual| ISSN, v. 1982, p. 0496.

GOMES, Thiago Nogueira. Constituição e seletividade: ICMS nas operações de transmissão de energia elétrica e a possibilidade de repetição de indébito dos valores cobrados indevidamente. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. Icms. São Paulo: Malheiros, 2002.

DA COSTA, Thiago Batista. O CRITÉRIO DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS: ADEQUAÇÃO E NECESSIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL. Res Severa Verum Gaudium, v. 4, n. 2, 2019.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando Salgueiro. ICMS: evolução recente e guerra fiscal. 1996.

SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais:: Na Constituição Federal de 1988. Livraria do Advogado Editora, 2018.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. CONTROLE DA SELETIVIDADE COM FINALIDADE EXTRAFISCAL NA JURISPRUDÊNCIA DO STF. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, 2019.

SILVA, José Afonso da. Direito constitucional positivo. **São Paulo: Malheiros, 2005.**

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 522
CONTRIBUINTE

Alberto Missrie
Débora Santos da Conceição Ferraz
Nara Cristina e Silva Rezende

Excelentíssimo(a) Senhor(a) Ministro do Excelso Supremo Tribunal Federal

1- Síntese Fática

Trata-se de recurso extraordinário interposto por SOUTO BORGES LTDA, cujo objeto de seus negócios é a comercialização de energia elétrica, estando situado no ESTADO.

Visa a presente atacar a legislação vigente, que estabeleça alíquota de ICMS de 25% sobre as operações de comercialização de energia elétrica. Considerando que esta alíquota fere a seletividade em razão da essencialidade, ainda que havendo a variação das alíquotas nos casos em que comercialização é feita a consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e paraproductoras cooperativas rurais até o limite de 500 Kwh, cuja alíquota é de 12%, de forma que a graduação das alíquotas, se dá por critério arbitrário, desrespeitando a vontade do legislador.

Relativo a outras mercadorias e serviços a legislação do Recorrido adota alíquota básica de 18% para as mercadorias em geral, 7% para mercadorias consideradas especialmente úteis, como eletrodomésticos e computadores, e alíquota zero para alimentação, medicamentos e vestuário (exceto itens luxuosos, para os quais a alíquota é de 22%). Entende a Recorrente que a energia elétrica, enquanto mercadoria essencial devia ter alíquota zero, mas em não se entendendo desta forma, que não poderia ter outra alíquota, senão a aplicada as mercadorias essencialmente úteis.

Ocorre que a Recorrente entende que a lei não está em sintonia com os parâmetros constitucionais, tendo-se em vista que a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços seria a única justificativa aceitável para a existência de alíquotas diferentes

Sustenta a Recorrente que a atividade que exerce, comercialização de energia, é essencial, pois é meio para todas as demais, inclusive produção de alimentos, medicamentos e vestuário e que, por conta disso, deveria estar submetida à alíquota zero devido ao grau de sua essencialidade, ou, a menos, à alíquota de 7%, prevista para mercadorias especialmente úteis. Dado o grau de essencialidade, a energia não poderia estar submetida à alíquota geral (18%) e, muito menos, a uma alíquota majorada, superior à geral e superior, inclusive, às alíquotas reservadas para itens luxuosos.

2- Questão Constitucional

2.1 Obrigatoriedade da seletividade na instituição do ICMS

A questão posta é a tributação de ICMS, sobre as operações de comercialização de energia elétrica, instituída pelo Recorrido. O percurso para dirimir essa controvérsia recai sobre a diferenciação de alíquotas de ICMS e os critérios que devem ser observados nesse processo de diferenciação.

O caminho para se superar a questão é o texto constitucional, no entanto, é de sua leitura, que se instala a primeira controvérsia acerca da imperatividade ou facultatividade, da seletividade em razão da essencialidade. Tal questão hermenêutica recai na escolha do legislador em utilizar a sentença "*poderá ser seletivo*".

A indagação sobre a terminologia recai ainda sobre a comparação do texto que institui o IPI no qual se lê "será seletivo", e esta aparente dicotomia de tratamento, considerando que ambos os impostos recaem sobre o consumo (produção e circulação), sendo não cumulativos e indiretos, como características comuns, construiu o entendimento acerca de que, para o ICMS haveria a discricionariedade do ente tributante quanto a seletividade. Desta feita, parte da doutrina considera que a seletividade no IPI é obrigatória, enquanto para o ICMS seria facultativa.

O esforço interpretativo da vontade do legislador nos leva a buscar entender a evolução histórica deste tributo, no sentido de compreender sua natureza e as formas pelas quais variou sua instituição ao longo do tempo.

O Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC foi instituído na Constituição de 1934, e manteve-se inalterado na Constituição de 1937. O fato gerador estava ligado a operações de vendas e consignações realizadas por comerciantes e industriais. Sua alíquota era uniforme, havendo vedação a variação em razão da espécie do produto, como se pode observar no art. 8, §1º da Constituição de 1934, "*O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destinou espécie dos produtos*". Tal vedação foi retirada na Constituição de 1946, de forma que se pode compreender que havia a possibilidade de variação das alíquotas.

A Constituição de 1967 extinguiu o IVC e criou o ICM, mantendo a uniformidade de alíquotas, inovando com a isenção dos bens considerados de primeira necessidade, conforme se pode observar no art. 24, §6º

§6º. Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participar da operação tributada.

A isenção criava uma categoria de produtos sobre os quais não incidiria tributação, impedindo o aparecimento do crédito tributário, este não criava diferenciação de alíquotas, e o imposto permanecia com alíquota única. Conforme se pode observar, a previsão legal vedava a discriminação em razão dos sujeitos das operações.

Importante perceber que na disposição sobre este imposto na Constituição de 1967, há a preocupação em resguardar o mínimo existencial aos contribuintes. De forma que ainda que se aduza que o ICMS, enquanto tributo de natureza eminentemente fiscal, ao longo do tempo manteve a lógica de alíquota única, passava a buscar mecanismos para garantir ao contribuinte o acesso a gêneros de primeira necessidade.

A Constituição de 1988 ao instituir o ICMS não apenas legislou sobre a competência para a instituição deste imposto, mas determinou as balizas pelas quais se deve proceder sua instituição, como se aduz do inciso II, do §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, ao estabelecer que este "*poderá ser seletivo em função da essencialidade*".

Nesse sentido, é importante pontuar a relevância da tributação enquanto principal financiamento estatal, para que este satisfaça seus deveres para com a sociedade e mantenha seu funcionamento. E para tal, estabelece finalidades a serem alcançadas pelo Estado, em busca da satisfação do interesse público. Somente nestas premissas se justifica a intervenção estatal no patrimônio dos indivíduos. Para tanto é necessário evitar o arbítrio do estado nessa intervenção, observando-se limitações constitucionais ao poder de tributar.

O poder de tributar do Estado deve ser exercido em proveito da sociedade, e a interpretação da Constituição deve levar a decisão que melhor atenda o interesse coletivo.

A impossibilidade de a lei conhecer a capacidade contributiva de todos os indivíduos, justifica a previsão da seletividade, de forma a garantir, ao menos em tese, o respeito a essa capacidade, e que o poder de tributar seja válido, pois o estado deve sempre buscar a solução que melhor atenda a finalidade do direito. A capacidade tributária impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória. Imperativo que, mediante a aferição pelo método da comparação, não ocorra incidência de alíquotas exorbitantes em produtos e serviços essenciais;

"O princípio da capacidade contributiva, norma que possui fundamento no princípio fundamental da igualdade, não deve ser observado na graduação de todos os tributos. Nos impostos sobre o consumo, por exemplo, não há como se aferir a capacidade daquele consome e que efetivamente está suportando o ônus do imposto. Consumo, portanto, não é indício de capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, em relação à igualdade, legitima-se como um critério de comparação, o que não afasta a possibilidade da existência de outros

(critérios), como a essencialidade. Assim, nos impostos sobre o consumo, em que não é possível atentar-se à capacidade contributiva, a igualdade é concretizada a partir da seleção (ou da seletividade), em atenção ao grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços." (CANAZARO, 2012 apud CAUREO, 2015, p. 115).

Para Roque Antonio Carrazza (2015, p.537), há uma norma cogente, de modo que *"poderá equivale juridicamente a um peremptório deverá"*, entende que o texto constitucional não exercita faculdades, e sim deveres, os quais só podem ser derogados quando não se apresentem as condições para tal.

Nesse sentido, ao pensar a expressão *"deverá ser seletivo"* estamos diante de um poder-dever, pois, no caso do imposto estadual, a adoção da seletividade não é mera faculdade, tendo-se em vista a integração da instituição do tributo com as demais finalidades e objetivos perseguidos pela constituição. Conclui-se, portanto, que todo poder atribuído ao Estado é, em verdade, um poder-dever, sendo certo que a exigência do ICMS há de ser modulada consoante o grau de essencialidade da mercadoria.

Relacionado a tributação do consumo, o ICMS possui características que decorrem do fato da incidência recair sobre a renda, que se manifesta no ato do consumo dessa mercadoria, Luís Eduardo Schoueri ilustra a questão:

É comum imaginar-se que um tributo incide sobre um produto. Afinal, é no ato de consumo que se dá a tributação e alíquota e a base de cálculo se fixam a partir do produto e seu preço. Essa aproximação, conquanto simples, não é satisfatória. De um ponto de vista econômico, o que se busca não é o valor do produto, mas a renda do consumidor. Por exemplo, uma mesma garrafa de água mineral tem preços bastante distintos se a venda se dá num supermercado, numa mercearia ou num restaurante luxuoso. O produto é o mesmo, mas o preço é diverso. Fosse o produto o foco da tributação, então não se justificaria diferença. Esta se dá porque, em verdade, o que se tem são três atos de consumo, pelos quais três pessoas diferentes empregam sua renda. O consumidor no restaurante empregará maior parcela de sua renda, se comparado aos demais. É essa renda que será tributada (SHOUERI, 2018, p. 416)

Este modelo de tributação permite conhecer a renda não declarada e apresenta efeito regressivo, não refletindo necessariamente a renda do contribuinte.

Desta forma, a seletividade em razão da essencialidade proporciona alíquotas menores para a tributação dos produtos de primeira necessidade, reduzindo seu efeito sobre a renda dos menos favorecidos, tanto mais, quando se analisa a realidade brasileira, haveria, assim, um impacto econômico menor na renda das classes mais baixas.

O princípio da seletividade tributária opera pela variação de alíquotas cujo critério está relacionado aos produtos e unicamente a eles, do contrário, pode contribuir para o aumento das desigualdades sociais, e desta forma ofender um dos objetivos constitucionais que é justamente a superação das desigualdades.

Observa-se que quanto menores forem os recursos de um indivíduo, mais eles estarão comprometidos com a aquisição de produtos necessários à sua sobrevivência e desta forma, proporcionalmente, revertendo parte desta renda ao pagamento de tributos sobre o consumo.

Imputar ao ICMS a seletividade, representa a efetivação de princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, tendo-se em vista, que, não é possível a aplicação desses princípios de forma direta. Ademais, a Constituição celebra o princípio da capacidade contributiva como regra geral de aplicação tributária, conforme se observa da leitura do art. 145, §1º

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

Figura a seletividade como um desdobramento prático da igualdade e na tributação indireta, permite aferir a capacidade contributiva, na medida em que ao tributar com alíquotas menores os gêneros os quais são essenciais à dignidade da pessoa humana, garante a subsistência de uma parcela significativa da sociedade, diminuindo a carga tributária sobre esses, na mesma medida em que inversamente ao gravar com alíquotas maiores gêneros de menor necessidade, ou

supérfluos, tributa de forma mais gravosa aqueles que possuem maior capacidade contributiva.

O dever de observar a seletividade se integra, portanto, com outros princípios constitucionais, e a capacidade contributiva, figurando como regra geral, está intimamente ligada ao conteúdo normativo do princípio da seletividade, pois desta forma fica evidenciado o consumidor do bem ou serviço, na condição de contribuinte, tendo em vista, que é ele quem assume o ônus da tributação (contribuinte de fato).

Pode-se concluir que ao dispor no art. 155, §2, II que o ICMS "*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços*", não estabeleceu uma faculdade aos entes tributantes, pois analisada em conjunto com outros objetivos constitucionais este afigura-se como um poder-dever ou seja uma obrigação.

2.2 Da obrigatoriedade da seletividade em razão da essencialidade no ICMS

Aceita a tese de que a seletividade deve ser encarada como uma faculdade dos entes tributantes, não se pode ignorar a previsão constitucional, que estabelece um parâmetro para a diferenciação de alíquotas que é a essencialidade do produto. Desta forma, para a adoção de alíquotas diferenciadas deve ser observada necessariamente a imperatividade do critério da essencialidade.

Destaque-se que ao adotar a tese de que a seletividade seja facultativa, caberia ao legislador estadual a escolha de adoção de alíquota única ou em alíquota diferenciada, mas em adotando a alíquota diferenciada não pode adotar outro critério que não o da essencialidade da mercadoria ou serviço, de forma que quanto maior a importância deste para a concretização do mínimo existencial, menor deve ser a alíquota sobre ele incidente. Pontua, Ricardo Lobo Torres que:

[...] a discricionariedade legislativa na determinação da seletividade em função da essencialidade do produto encontra dois óbices de natureza constitucional:

a) não poderá introduzir incidência regressiva, tributando por alíquotas maiores os produtos mais necessários ao consumo coletivo;

b) não poderá discriminar entre produtos iguais com base em critério desvinculado da essencialidade do consumo. (TORRES, 2014, p. 338)

Deve-se salientar que a carga tributária é suportada pelo consumidor, não sendo possível antever a capacidade de contribuição, sendo a mercadoria essencial adquirida tanto por pobres quanto por ricos.

No caso dos impostos sobre o consumo, não há como o legislador garantir que um cidadão de menor capacidade suporte o ônus fiscal em menor grau do que outro que possua maiores condições econômicas, e conseqüentemente, maior capacidade de contribuir. Da mesma forma, não há como o legislador concretizar tal princípio, ao idealizar a lei que impõe e regula a incidência do imposto de consumo: também nesta hipótese, seria impossível que se distinguísse o ônus incidente, por exemplo, sobre determinadas mercadorias a partir de uma análise pessoal e imediata do consumidor no momento da aquisição (CANAZARO, 2015).

Entende Canotilho (1995, p.104) que, quando se considera a exegese constitucional a norma deve ser interpretada no sentido que maior eficácia lhe dê. E neste caso, ao prever a constituição que o ICMS poderá ser seletivo, não há espaço para a compreensão de que outro critério possa ser utilizado, senão o da essencialidade, sob risco de criar parâmetros contrários aos preconizados pela Carta Magna.

2.3. Da repercussão econômica do ICMS

Os tributos podem ser classificados como diretos e indiretos, e esta classificação decorre da percepção de quem suporta a constrição de seu patrimônio em decorrência da tributação.

A regra geral é que o sujeito passivo da obrigação tributária é eleito pelo legislador, sendo aquele que pratica o fato dado como a hipótese de incidência do tributo, sendo ele o contribuinte legal, logo, aquele que possui a obrigação tributária perante o fisco.

No caso de alguns tributos, multifásicos, há o fenômeno da repercussão, em que o ônus tributário recai sobre determinada pessoa e este, por sua vez, pode transferir o ônus a terceiros pelo mecanismo de formação de preço, desta forma, ele soma ao valor de venda da mercadoria ou serviço os valores pagos para adimplir a obrigação tributária.

Resumidamente, o contribuinte de direito (*de jure*) é o que sofre a incidência jurídica e o contribuinte de fato (*de facto*) é o que absorve o ônus financeiro do tributo.

O ICMS é tributo de natureza indireta, pois o ônus é assumido pelo consumidor final, sendo o valor embutido no preço da mercadoria e do serviço, repercutindo, portanto, em uma cadeia de consumo. Desta forma, é o consumidor atingido diretamente em seu patrimônio, no que tange as operações de comercialização de energia elétrica.

A regra da seletividade, figura então como meio de extrafiscalidade, com o intuito de beneficiar os consumidores finais, que são aqueles que efetivamente têm seu patrimônio atingido pela incidência do imposto.

Pode-se vislumbrar que ao se aplicar a alíquota mais gravosa de ICMS sobre a energia distribuída pela concessionária, que se acentue uma tendência de que esta passe a repercutir apenas para os que não dispõem de capacidade econômica para recorrer ao mercado livre ou fontes alternativas como a geração compartilhada, distribuída ou remota, enquanto os sujeitos de maior consumo e capacidade econômica migram para outras fontes, como se depreende das reportagens abaixo:

Primeira Usina Solar do Brasil

Em agosto de 2011 foi inaugurada aquela que foi a primeira usina solar do Brasil. Contando com 4.680 painéis fotovoltaicos, instalados em uma área de 12 mil m², a usina gera 1 MW de potência (suficiente para abastecer 1.500 casas). Instalada na cidade de Tauá, localizada no Sertão dos Inhamuns do Ceará, o projeto foi realizado pelo grupo MPX, na época do empreendedor Eike Batista. Foram cerca de R\$ 10 milhões investidos na construção do projeto, que contou com o apoio da prefeitura da cidade e gerou, na época, 250 empregos indiretos, além de trazer um desenvolvimento enorme para Tauá. Após ser vendida para a empresa alemã E.ON, a usina mudou de nome e agora se chama ENEVA

fonte : <https://blog.bluesol.com.br/usina-solar-no-brasil/> Acesso e 3 setembro de 2021

"a lista das empresas com maiores potências em geração distribuída no Brasil é liderada pela Bom Futuro Agrícola, empresa da família Maggi, e pela telefônica Claro, com 16 MW cada uma. Entre os 20 primeiros, há bancos, como o Santander e a Caixa Econômica Federal, empresas de varejo (Sendas Distribuidora, Magazine Luiza e Lojas Americanas) e outras companhias do agronegócio, como a JBS." Fonte: Fim de subsídio ou "taxa do sol"? Entenda mudança barrada por Bolsonaro - 08/01/2020 - UOL Economia Acesso 4 setembro de 2021

"vem crescendo um novo mercado de cooperativa, que compreende a construção de fazendas solares para a entrega da energia a diversos clientes. O negócio funciona como uma espécie de Uber da energia elétrica e vem atraindo uma série de startups, que injetam na rede a energia que produzem e depois dividem entre os cooperados os créditos que recebem da distribuidora de energia. Com os créditos, o cliente ganha descontos na conta de luz. Uma das pioneiras nesse mercado, a Metha Energia promete até 15% de economia para clientes em Minas Gerais, estado que terá benefício tributário ao setor (e tem hoje o maior número de residências com geração de energia solar). A empresa tem mais de 50 mil clientes e já vê aumento nas consultas após as notícias de elevação da bandeira tarifária cobrada sobre a conta de luz. "Sempre que começa esse burburinho de que vai aumentar tarifa, os consumidores passam a pesquisar", diz o presidente-executivo da Metha, Victor Soares. Ele afirma que o papel da empresa é "dar match" entre os consumidores e 20 usinas geradoras de energia instaladas no estado." (PAMPLONA, Nicola. Alta na conta de luz leva brasileiros a buscar mais geração própria. Folha de São Paulo 3.jul.2021 às 23h15. <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/07/alta-na-conta-de-luz-leva-brasileiros-a-buscar-mais-geracao-propria.shtml>)

Os empreendimentos contam com isenção do ICMS na aquisição dos equipamentos (vide CONVÊNIO ICMS 156, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2017 - Prorroga até 31 de dezembro de 2028 o Convênio ICMS 101/97, que concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica. (fonte: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV156_17).

ICMs sobre a energia cedida e compensada (convenio CONFAZ 162015) e com o subsídio pelo uso da rede de distribuição pago pelos demais consumidores

“Cerca de um quinto da capacidade é gerado longe das unidades consumidoras, nos condomínios ou fazendas, no modelo conhecido como geração remota. Embora dependam da rede de transmissão, são beneficiados pelas regras atuais.

“A autogeração remota virou um modelo de negócios. Uma empresa constrói uma unidade no norte de Minas Gerais, por exemplo, e entrega a uma rede de defarmácias em Belo Horizonte”, diz Lavínia Holanda, sócia-diretora da Escopo energia. (...) .” Fonte: Fim de subsídio ou “taxa do sol”? Entenda mudança barrada por Bolsonaro - 08/01/2020 - UOL Economia Acesso 4 setembro de 2021.

As matérias listadas, dão um panorama de que, há possibilidade de que, aos poucos, os sujeitos de maior capacidade contributiva passem a optar por novas formas de aquisição de energia elétrica, de forma autônoma, desonerando do pagamento de impostos incidentes sobre essas operações.

Nestes moldes, mantendo-se a alíquota mais gravosa, esta passaria a representar um ônus que incidiria em grande parte nos consumidores com menor capacidade contributiva, e que não possuem recursos para optar por formas de produção de energia elétrica de forma autônoma, custeando ainda os subsídios ofertados ao uso da rede de distribuição. Seria esse o princípio de justiça tributária almejado em nossa constituição?

Importa, ainda, ressaltar que a repercussão financeira, já onera de forma considerável aqueles que possuem menor renda para gerir suas necessidades básicas.

2.2.1. Da essencialidade da Energia Elétrica

Impossível negar o evidente caráter essencial da energia elétrica, sobretudo quando pensamos nos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres (2014, p.336) ao tratar dos bens de primeira ordem, os quais define como sendo *“não só os que são indispensáveis para o sustento, mas todos os que o costume do país considera indigno para as pessoas que não o possuem, mesmo as de classes mais baixas”*.

Tratando-se, pois, de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão, resguardando-se condições mínimas de dignidade, a tributação majorada do ICMS não encontra apoio racional, tendo-se em vista, que resguardar o mínimo

existencial está intimamente ligada à observância dos preceitos constitucionais relativos aos direitos fundamentais.

A energia elétrica, ainda que não esteja alocada na lógica de necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), abrange necessidades que balizam um padrão de vida mínimo decente, e mesmo vincula-se a necessidades biológicas quando consideramos a necessidade de higiene, conservação de alimentos e outros.

No mundo moderno, não parece tolerável a perspectiva de uma vida digna sem o uso de energia elétrica, independentemente da classe social a que pertença o indivíduo, pois sem o uso da geladeira os alimentos pereceriam; o trânsito sem a sinalização dos semáforos se tornaria caótico; pessoas morreriam aos montes nos hospitais pela falta de equipamentos de suporte à vida, entre muitos outros usos que aqui se poderia elencar.

2.2.2 Da existência de diferenciação de alíquotas de acordo com o consumo de energia elétrica

Pondera a parte Recorrida, que a lei estadual prevê alíquota de 12% para o consumo doméstico até 150 Kwh e para cooperativas rurais até 500 Kwh. Desta forma, considerando que este seria o patamar de uso essencial de energia elétrica, e que ultrapassado esses parâmetros o uso deve ser gravado com alíquota superior.

O questionamento que surge desta diferenciação da alíquota, é de como verificar, a partir do parâmetro exclusivo do gasto de Kwh, diferenciando o consumo essencial do consumo excessivo? Como ponderar se ao consumir 150Kwh, que o contribuinte, não o fez para uso supérfluo ou que quem o faça acima deste patamar não esteja fazendo uso de forma essencial?

Analisar simplesmente o consumo de energia elétrica, não nos garante o conhecimento sobre a forma como este uso se deu, mesmo porque, não é possível conhecer a realidade do consumo dos contribuintes. Famílias mais numerosas, por exemplo, poderiam ser gravadas com alíquota maior de ICMS, por tero consumo acima do patamar, e ainda assim, sua utilização se dar para a garantia do mínimo existencial. A diferenciação de alíquotas tendo por parâmetro o uso da energia

elétrica, mostra-se ineficaz para coibir o uso excessivo, e figura como medida arbitrária.

3. Seletividade e extrafiscalidade

A tributação tem de forma geral o caráter arrecadatório, podendo apresentar em graus diferentes a extrafiscalidade, ou seja, um caráter regulatório, tendo natureza indutora de comportamentos, sejam eles positivos ou negativos.

A função extrafiscal permite a intervenção do Estado no domínio econômico e social, conforme pontua Leonardo Buissa.

A capacidade contributiva, princípio fundamental do sistema tributário pátrio e informador da seletividade conforme a essencialidade deve estar sempre presente. Assim, ou está presente porque a seletividade se revela predominantemente com função fiscal, garantidora da igualdade imprescindível à consecução da justiça fiscal, num contraponto à regressividade inerente à tributação sobre o consumo, ou está presente na função extrafiscal da seletividade que demanda o exercício da ponderação entre a capacidade contributiva e os princípios da ordem econômica no afã de realizar o teste de constitucionalidade, apurando se determinada medida extrafiscal se coaduna ou não com a igualdade. (FREITAS, 2016, p. 262-263)

Como pontua Martha Toribio Leão (2015, p. 113) há um vínculo entre a extrafiscalidade e a capacidade contributiva, dando a conhecer a riqueza tributável sem afetar o mínimo existencial.

Há o discurso de que a para-fiscalidade aplicada ao ICMS deve considerar a necessidade de diminuição do uso da energia elétrica, sobretudo neste momento em que há a escassez de chuva, criando uma potencial crise de abastecimento. Entra em choque nesse sentido o equilíbrio entre necessidades coletivas e bem-estar individual.

Importante é ponderar, em primeiro, o real potencial de modificar a conduta humana, relativa ao uso da energia elétrica, com o uso de alíquotas mais gravosas

e em outro plano, se este é o melhor modelo de intervenção estatal sobre o consumo de energia elétrica.

Ponderar essas questões nos levará a lógica de que, havendo uma infinidade de realidades, vislumbra-se que para muitos consumidores, que o uso da energia elétrica é feito na medida de sua necessidade, tendo como parâmetro até mesmo os recursos limitados para o provimento de necessidades básicas. Quando considerarmos famílias relativamente numerosas, como racionar o uso? E mais, pensando em necessidades ainda mais diversas, onde o consumo de energia elétrica pode a princípio ser considerado excessivo, mas a casa resguarda equipamentos hospitalares necessários à manutenção da vida de um de seus habitantes, qual o potencial de indução de comportamento a alíquota de ICMS terá sobre o consumo?

Neste ponto, o princípio da proporcionalidade, oferece parâmetros, na medida em que a interpretação adotada deva ser a mais adequada e que restrinja em menor grau os direitos do contribuinte, de forma, que, *"as vantagens jurídicas devem superar as desvantagens provocadas pela adoção da medida"*. (ÁVILA, 2010, p.414).

O princípio da proporcionalidade, conforme indica Maria Ângelo Lopes Paulino Padilha (PADILHA, 2015), identifica-se por três elementos, sendo estes a: necessidade, adequação e a proporcionalidade em sentido estrito.

No que tange à majoração de alíquotas de ICMS, quando analisada no critério de adequação, não é possível se projetar, ainda que hipoteticamente, que esta medida seja compatível com a finalidade de regulação do consumo.

No campo da necessidade se deve observar *"se não há qualquer outro meio adequado e menos limitador do direito fundamental atingido para promover o objetivo perseguido pela norma"* (PADILHA, 2015, p 138).

A cobrança de ICMS nas operações de comercialização de energia elétrica, não possui o potencial para inibir, ou regular o consumo, tendo-se em vista, o fato de que, para as classes mais baixas esse consumo, em tese, já ocorre dentro de parâmetros da possibilidade de dispor de recursos para este fim. Outros meios são mais eficazes e menos gravosos para solucionar a questão de possíveis crises de abastecimento e para se resguardar o meio ambiente, e entre elas figura o investimento em fontes alternativas de geração de energia elétrica mais limpas.

Considere-se, ainda, que, as ações promovidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), possuem maior potencial de regular o consumo.

[...] Normalmente um meio é adotado para atingir uma finalidade pública, relacionada ao interesse coletivo (proteção do meio ambiente, proteção dos consumidores), e sua adoção causa, como efeito colateral, restrição a direitos fundamentais do cidadão. (ÁVILA, 2010, p. 423)

Analisado pelo prisma da proporcionalidade em sentido estrito, a alíquota de 25% de ICMS não constitui justa medida, pois as desvantagens do meio empregado, que representa excessiva onerosidade das classes mais baixas, não justificam potenciais vantagens. Não é, portanto, medida imprescindível, e eficaz para se alcançar a diminuição do consumo.

4. Conclusão

Conforme a alegação da recorrente, a diferenciação de alíquota de ICMS praticadas nas atividades de comercialização da energia elétrica, estabelecidas na lei estadual, não estão de acordo com os princípios da seletividade e da essencialidade, obrigatoriamente incidentes no ICMS.

O critério adotado pela Recorrida figura como desproporcional e irrazoável, ao tributar a energia elétrica no mesmo patamar de mercadorias não essenciais.

A diferenciação de alíquotas não pode obedecer a outro parâmetro que não o da essencialidade, mas o que se observa nesta lei estadual é a diferenciação considerando o destinatário quando separa uso doméstico do uso de cooperativas e delimitando qual uso se faz como essencial e qual figura como excessivo, tendo por base, única e exclusivamente o gasto de Kwh, como se este usopudesse revelar a capacidade contributiva do contribuinte de fato.

A essencialidade opera como instrumento de extrafiscalidade, na medida em que beneficia os consumidores finais, e resguarda outros valores que limitam o poder de tributar do estado como a justiça fiscal, isonomia e capacidade contributiva,

ligando-se ainda aos objetivos constitucionais como a diminuição das desigualdades sociais e os direitos fundamentais.

Pondera-se, ainda, que o uso da maior alíquota para comercialização de energia elétrica, não é o melhor recurso para se controlar o consumo, havendo mecanismos melhores e que ofereçam menores danos ao consumidor.

Por todo o exposto, deve prosperar o pedido da Recorrente para fixação da alíquota 0 (zero) para as operações de comercialização de energia elétrica, observando-se a impossibilidade de pensar na existência de pessoas nos dias de hoje, que não tenham acesso a esse bem, essencial a dignidade da pessoa humana.

Pede-se ainda que, não aceita a tese da necessidade de alíquota zero para as operações de comercialização de energia elétrica, que esta seja fixada no valor de 7%, juntamente com as mercadorias consideradas especialmente úteis.

Local/ data.

Advogado/ OAB XX XXX.

Bibliografia

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário - 4^o.ed.- São Paulo: Saraiva, 2010.

BEVILACQUA, Lucas & BUISSA, Leonardo. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul/ago, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF: Senado Federal, 1988.

CANAZARO, Fábio. A essencialidade tributária: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo, 2012, conclusões. apud Caureo, Elisângela Simon. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, TRIBUTAÇÃO INDIRETA E MÍNIMO EXISTENCIAL. Porto Alegre, RPGE, v 36 n76 2015 pg. 115

CANOTILHO, Roque Antônio. ICMS. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1995. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. RPGE, Porto Alegre. V.36 n.76, p.103 – 152, 2015.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 11. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

FREITAS, Leonardo Buissa. Tributação sobre o consumo no Estado Federal, indução econômica e integração. 290f. Tese (Doutorado). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016, p. 262-263.

GUIMARÃES, Bruno A. França. A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito. Revista Direito Tributário Atual, 37-2017. Disponível em: A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito – Revista Direito Tributário Atual (ibdt.org.br) . Acesso em 12 de Set. 2021.

JUNIOR, Ailton José de Andrade. A Essencialidade do ICMS sobre Energia Elétrica e o Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade n. 174723-7/2001 do Estado do Paraná. Revista Direito Tributário Atual, 43-2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/a-essencialidade-do-icms-sobre-energia-eletrica-e-o-incidente-de-declaracao-de-inconstitucionalidade-n-174723-7-2001-do-estado-do-parana/#note-1781-23> . Acesso em 12 de Set. 2021.

LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015, p. 113.

PADILHA, Maria Ângela Lopes paulino, As sanções no direito tributário - São Paulo: Noeses, 2015, p 138.

Schoueri, Luis Eduardo. Direito tributário. São Paulo, Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 523

CONTRIBUINTE

Breno Antonio Navarro Bernardes Silva

Davi de Arruda Mello Teixeira

Eduardo Fernandes Alves dos Santos

Gabriel Pereira Lima

Fernando Luís Barroso da Silva Filho

Flavio Gomes Jacinto Junior

Hugo Crispim de Araujo

Lauren Thais Petter

Lucas de Carvalho Franco

Vinícius de Paula Pimenta Salgado

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) MINISTRO(A) DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RAZÕES DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

I. DOS FATOS

1. Cuida-se de recurso extraordinário no qual se discute a constitucionalidade ou não das alíquotas instituídas pelo ESTADO para cobrança do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica.

2. Em síntese, o ICMS do ESTADO é cobrado por alíquotas diferenciadas para cada situação e o bem "energia elétrica" foi afastado das alíquotas normais para receber tratamento específico. Ocorre que a forma de discriminação dos bens não se deu em função da essencialidade (tópico II), de forma que a energia elétrica, mesmo sendo essencial (tópico III), tem recebido tratamento mais gravoso até que os bens supérfluos, conforme se pode notar pelo alinhamento de alíquotas abaixo.

0% - Alimentação

7% - Mercadorias especialmente úteis

12% - Energia elétrica em casos excepcionais (consumo residencial mínimo e consumo por cooperativas rurais) 18% - Mercadorias em geral

22% - *Itens luxuosos* (bens supérfluos)

25% - *Energia elétrica em geral* (bem essencial)

3. Além disso, sendo o ICMS um tributo indireto, essa elevada alíquota para um bem essencial de alta capilaridade nacional promove uma exagerada oneração do consumidor final de energia elétrica (tópico IV).

4. Ademais, como será demonstrado, a legislação do ESTADO promove um sucateamento do princípio da isonomia tributária (tópico V) e, por já existirem políticas tarifárias da ANEEL para desestimular o desperdício energético, a alíquota de 25% consiste em um desrespeito ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade do Direito Tributário (tópico VI).

5. Isto posto, é imperioso que esta corte, pelo método comparativo (tópico VII) reconheça a inconstitucionalidade das alíquotas estipuladas na legislação do ESTADO para tributação da Energia Elétrica, tutelando direito constitucional do contribuinte a ser tributado apenas dentro dos limites da regra matriz constitucional, especificamente no particular da seletividade do ICMS, delimitada pelo art. 155, §2, III, CF.

II. DO DIREITO

II.1. O princípio da seletividade em função da essencialidade (art. 155, §2º, III, CF)

II.1.1. Da seletividade tributária

6. A Constituição Federal de 1988 traz disposição inédita sobre a forma de se pensar a tributação sobre o consumo, quando da regulamentação do ICMS, através da possibilidade do imposto ser seletivo; em seu art. 155, §2º, III, a Carta Magna expõe, *in verbis*, art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.*¹ Tal faculdade ao legislador foi a forma que os juristas encontraram de se viabilizar, ainda que minimamente, a observância (ainda que mínima) da capacidade contributiva nos impostos indiretos², a exemplo do ICMS.

7. Cabe definir o que seria essa possibilidade de o tributo ser “seletivo”. A melhor doutrina ensina que a seletividade tributária, surgida para regulamentar de modo justo a tributação sobre o consumo (IPI e ICMS), é a possibilidade de tais impostos possuírem alíquotas variadas, não em função da base de cálculo, como na progressividade, mas em função dos próprios produtos.³ De valia, ainda, trazer a reflexão de Humberto Ávila sobre a diferenciação das normas jurídicas entre regras

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

² DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista FESDT.**, p. 239.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª Ed. Saraiva., p. 425.

e princípios. Conforme explica João de Souza Alho Neto, seu posicionamento nos ensina que a primeira traz comandos que repercutem de modo direto e imediato, a fim de que a conduta descrita seja adotada da forma disposta; já os princípios possuem um reflexo mediato e indireto na vida do indivíduo, servindo apenas para nortear as condutas, com a finalidade de se atingir um objetivo distante.⁴

8. Tal ensinamento é válido quando do estudo da seletividade tributária, posto que o texto constitucional, quando instituiu a seletividade da tributação das mercadorias, em razão de sua essencialidade para a sociedade, instituiu uma *norma-regra*, aquela que descreve determinado comportamento, não apenas norteando-o e, outrossim, por ser uma normativa que não requer qualquer complementaridade, gerando uma solução específica para a questão: a adoção de certo critério para que seja legítima a diferenciação de alíquotas do ICMS.⁵

9. Ao observar o referido comando constitucional, fica claro que a seletividade tributária do ICMS – sendo aqui entendida pela diferenciação de alíquotas – deve obedecer determinados limites quando o legislador optar por sua aplicação. Tais limites já estão expostos na letra do texto, mais especificamente em seu inciso III, definindo que, caso seja optado por alíquotas diferenciadas, o fiel da balança será a essencialidade da mercadoria objeto da operação que ensejou a incidência do ICMS.

II.1.2. Da essencialidade das mercadorias

10. Definido a forma de se entender a seletividade tributária, necessário trazer à baila o estudo do seu, já comentado, critério legítimo de concretude: *a essencialidade da mercadoria*. Essa essencialidade da mercadoria tributada pelo ICMS, norma-regra de aplicação imediata, determina que o legislador gradue a incidência tributária sobre produtos, mercadorias ou serviços de acordo com a sua importância para a consecução do chamado mínimo existencial, de modo que quanto mais necessária for a mercadoria consumida, **menor** será a carga tributária incidente sobre ela, i.e.,

⁴ NETO, João de Souza Alho. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE: ICMS E ENERGIA ELÉTRICA. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, p. 210.

⁵ NETO, João de Souza Alho. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE: ICMS E ENERGIA ELÉTRICA. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, p.211

menor será a alíquota relativa.

11. A consecução do princípio da essencialidade é de extrema importância para que se alcance a justiça da tributação, posto que é de se entender que os produtos, mercadorias ou serviços tributados de maneira mais favorável ou menos gravosa, sejam consumidos preponderantemente por uma classe de pessoas sem tanto poder aquisitivo, financeiramente falando; e, em contraponto, os produtos, mercadorias ou serviços supérfluos, via de consequência, maior tributados, serão consumidos a depender da vontade do comprador, sendo possível de assumir que aqueles mais abastados economicamente serão os indivíduos que arcarão com essas alíquotas elevadas.

12. Desse modo, imperioso destacar que a essencialidade não enseja apenas o entendimento de que ela estaria restrita aos bens de primeira necessidade, àqueles indispensáveis à sobrevivência biológica do indivíduo (mínimo existencial).⁶ Ao aplicar a essencialidade de modo justo, de modo a se buscar a dignidade da pessoa humana, é preciso trazer o que se entende como necessário para que o padrão mínimo de vida do sujeito seja atingido. Possível nomear alguns itens básicos para que isso ocorra: acesso à saúde, alimentação nutritiva básica, vestuário, moradia, dentre outros.

13. O que se observa é que, para que se tenha todos os itens elencados acima, necessária a energia elétrica; sem a energia elétrica, não teríamos a produção efetiva que se tem hoje em dia para abastecer o movimentado mercado moderno em que estamos inseridos hoje. Sendo assim, não se mostra absurdo concluir a energia elétrica como o bem mais essencial de todos, aquele que possibilita a consecução da dignidade humana, através da produção dos demais produtos essenciais.

II.1.3. Da perspectiva objetiva da aplicação do princípio em contraposição à aplicação subjetiva

14. Por essa razão que a essencialidade da mercadoria não depende da capacidade contributiva do indivíduo, daquele que consome as mercadorias, mas sim, é um meio

⁶ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista FESDT.**, p.242

adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade da tributação.⁷ Isso porque, como já foi explicitado alhures, é justamente através da efetividade do princípio da essencialidade das mercadorias tributadas que se chegará na efetividade da aferição de capacidade contributiva, ainda que minimamente, quando da tributação sobre o consumo.

15. Ao se buscar a justiça fiscal através dos impostos indiretos, é preciso que referida tributação ocorra de modo a onerar coisas e não, propriamente, pessoas⁸. Isso porque é de extrema complexidade avaliar as circunstâncias patrimoniais individuais quando há consumo de produtos; se o objetivo é auferir capacidade contributiva quando determinada mercadoria é consumida, não se pode querer medir o poder de compra do sujeito, mas sim, de maneira a se obter eficácia da justiça fiscal, deve-se analisar o quão necessário para a consecução do mínimo existencial tal mercadoria é.

16. Consequência de tal raciocínio é que não há que se refletir sobre aquele que está consumindo, tampouco, a quantidade que está sendo consumida. O fato de uma empresa consumir um valor elevado de energia não faz com que a energia elétrica seja menos essencial a ela⁸; as características da mercadoria não variaram quando do aumento de seu consumo. Dessa mesma forma que, quando um indivíduo de família grande efetua uma compra de quantidade elevada de arroz e feijão para seu sustento e sustento daqueles de quem ele cuida, não faz com que tais alimentos sejam menos essenciais a ele: tais produtos mantem sua qualidade de necessários para se atingir o mínimo existencial, consagrado pelo princípio da dignidade humana.

17. Com efeito, importa realizar uma análise da eficácia dos princípios aqui em comento. Devem ser entendido como normativas possuidoras de conteúdo mínimo de aplicação, sendo possível ao legislador, definidor das alíquotas, *mesmo não impondo judicialmente uma necessária gradação das alíquotas do ICMS em função da essencialidade do bem (eficácia do princípio em sentido positivo), a menos que se reconheça a inconstitucionalidade no caso de lei que impõe uma alíquota mais*

⁷ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. *Revista FESDT*, p. 240 ⁸ CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Seletividade 'seletiva'? STF e o ICMS sobre energia e telecomunicações**. São Paulo: JOTA, 2021, p.4

⁸ CARVALHO, João Rafael L. **Gândara de. Seletividade 'seletiva'? STF e o ICMS sobre energia e telecomunicações**. São Paulo: JOTA, 2021, p.5

*gravosa a um bem ou serviço considerado essencial, tributando-o da mesma forma que um supérfluo (eficácia do princípio em sentido negativo).*⁹ 18. Esse entendimento da eficácia normativa, nos permite entender que não é necessário que as alíquotas sejam diferenciadas quando de sua fixação, de acordo com o texto constitucional, possível que não haja gradação de percentuais.

19. Entretanto, caso seja optada pela seletividade da tributação sobre o consumo, necessário que sejam veementemente rechaçadas quaisquer percentuais de alíquotas mais elevadas que a alíquotas aplicadas para as mercadorias em geral, por exemplo, de forma que não se pode entender como constitucional um percentual de tributação reduzido para bebidas alcoólicas – que, vale dizer, além de não essenciais para a consecução da dignidade humana, são nocivas à saúde – em relação ao percentual de tributação da energia elétrica.

II.2. A essencialidade da energia elétrica

20. A energia elétrica deve ser submetida à menor alíquota vigente no ESTADO em função de se tratar de produto essencial. A aplicação da menor alíquota se deve à instituição, pela Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, III, do critério da seletividade em função de essencialidade no que tange ao tributo do ICMS¹⁰.

21. O ESTADO atualmente aplica duas alíquotas à energia elétrica: a) 12%, quando a comercialização do produto tem como usuário final consumidores residenciais com consumo até 150Kwh ou cooperativas rurais até 500 Kwh; b) 25% para comercialização de energia em geral.

22. Ocorre que, quando tais alíquotas são comparadas às outras categorias de produtos, percebe-se clara violação do princípio constitucional, por desprivilegiar o critério da essencialidade em função de mera ambição arrecadatória.

23. Em outras palavras, percebe-se que a alíquota da energia é maior do que as mercadorias especialmente úteis (eletrodomésticos, computadores etc. gozam de

⁹ CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Seletividade 'seletiva'? STF e o ICMS sobre energia e telecomunicações**. São Paulo: JOTA, 2021, p.3

¹⁰ DE SOUZA ALHO NETO, João, Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 39, n. 39, p. 201, 2018.

7%) e as mercadorias de luxo (as quais gozam de 22%). A razão de tal desvio não é o critério da seletividade, mas sim em função da facilidade de se tributar a energia elétrica, utilizada por toda a população e com baixas possibilidades de sonegação¹¹.

24. No entanto, cumpre aplicar a norma constitucional e constatar que a eletricidade não é apenas essencial, mas vital, devendo sua alíquota ser a menor aplicada no ESTADO: 0%, assim como produtos de alimentação, medicamentos e vestuário.

25. Para tanto, é preciso definir o que se entende por essencial. Segundou ensinou Henry Tilbery: “os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia)”¹².

26. Cabe, portanto, a história e a sociologia auxiliarem nessa tarefa. Afinal, podemos definir essencialidade de forma estrita – àquilo necessário à subsistência; ou ampla¹³ – padrão mínimo de vida digna de cada sociedade.

27. É justo concluir que a Constituição cidadã se referia ao segundo. Ocorre que a definição adotada pela Constituição é mutável, evoluindo à medida que a sociedade se desenvolve, ajustando-se em um sentido ascendente¹⁴.

28. Em nossa sociedade atual, existem três faces da essencialidade/vitalidade desse produto: a) a energia elétrica é insumo para a produção de outras mercadorias essenciais, inclusive as essenciais em sentido estrito; b) a energia elétrica é requisito para a manutenção da dignidade humana; c) a energia elétrica é pressuposto da nova economia 4.0.

29. A energia elétrica é hoje utilizada na produção de qualquer mercadoria e o fornecimento de serviços essenciais. Por exemplo, produtos alimentícios em geral – os quais gozam de alíquota de 0% no ESTADO – apenas são produzidos, embalados e transportados com a utilização de energia elétrica.

30. O produto comercializado pela SOUTO BORGES LTDA. também é instrumento para garantir a dignidade das pessoas. Nesse sentido, a energia é utilizada em

¹¹ *Ibid.*

¹² TILBERY, Henry, O conceito da essencialidade como critério de tributação, **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 10, 1990, p. 3031.

¹³ GIDDENS, Anthony; FIGUEIREDO, Alexandra; SOBRAL, José Manuel, **Sociologia**, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

¹⁴ *Ibid.*

residências na iluminação, no aquecimento dos cômodos, na refrigeração dos alimentos, entre outros. Não é à toa que a Organização das Nações Unidas estabeleceu, como o sétimo de seus objetivos a serem alcançados até 2030, “garantir acesso à energia barata, confiável, sustentável e renovável para todos”¹⁵.

31. A energia elétrica também é essencial para o futuro que se tem traçado – em especial a chamada economia 4.0. Realidades já em construção, a transformação digital, a implementação da internet das coisas e utilização de inteligência artificial dependem desse insumo para se concretizarem¹⁶.

32. Em suma, tanto considerando a subsistência como o padrão de vida digno de nossa atual sociedade, a eletricidade é vida como essencial. Por esse motivo Hugo de Brito Machado chegou a afirmar que “sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal”¹⁷.

33. Percebe-se que a alíquota ora aplicada à energia elétrica comercializada pela SOUTO BORGES LTDA. vai de encontro aos princípios proclamados e às normas instituídas pela Constituição. Não se pode permitir que o ESTADO privilegia a facilidade arrecadatória em detrimento da dignidade da pessoa humana e da seletividade em função da essencialidade – estes estão cristalizados na Constituição enquanto aquele é mero lampejo míope do legislador estadual.

34. É justo concluir que a alíquota a ser aplicada deve corresponder à 0%, em função de ser a energia elétrica tão essencial quanto aos itens que compõe esta categoria (alimentos, medicamentos e itens de vestuário).

35. No entanto, ainda que não se enxergue a energia elétrica como produto essencial em sentido estrito – o que não corresponde à visão da Constituição Federal – cumpre reconhecê-la como essencial em sentido amplo. Nesse sentido, no mais irrazoável dos mundos, a comercialização de energia elétrica deveria receber a alíquota de 7%, assim como as recebem as mercadorias extremamente úteis.

¹⁵ ONU, **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**, disponível em: <<https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=7>>. acesso em: 13 set. 2021.

¹⁶ SANTOS, Beatrice Paiva *et al*, INDÚSTRIA 4.0: DESAFIOS E OPORTUNIDADES, **Revista Produção e Desenvolvimento**, v. 4, n. 1, p. 111–124, 2018.

¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, A tributação de energia elétrica e a seletividade do ICMS, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 62, 2000, p. 73.

II.3. A oneração do consumidor final de energia elétrica

36. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) encontra incidência econômica peculiar enquanto espécie tributária indireta. Nesse sentido, imprescindível se mostra a compreensão acerca do integrante do polo passivo da relação tributária, bem como investigação sobre quem, de fato, arca com o ônus financeiro decorrente da realização do fato gerador.

37. Outrossim, como bem explica Luís Eduardo Schoueri¹⁸, a averiguação das decorrências econômicas no ato de tributar necessita do entendimento do termo elasticidade. Tal vocábulo é concebido, justamente, como a aptidão do vendedor, no caso a empresa SOUTO BORGES LTDA, e do consumidor de energia elétrica em modificar seu comportamento na medida da variação do preço de determinado produto, no que aqui se preza, a energia elétrica.

38. Possuindo essa ciência, importa ressaltar que o montante destinado à satisfação da pretensão estatal de arrecadação será suportado pelos consumidores quando a demanda do produto alvo da tributação for inelástica ou a oferta mostrar-se elástica. Por outro lado, quando a demanda se comporta de forma elástica ou a oferta de modo inelástico, o vendedor que arcará com o ônus imposto.

39. Tendo isso, contudo, percebe-se que não há modelo teórico que exprima uma conjuntura capaz de explicar o evento da translação do ônus de determinado tributo. Destarte, como bem explicita o pensamento de Cesare Cosciani, inexistente assertiva capaz de enquadrar o repasse do ônus de determinada espécie tributária apenas com a dualidade direta ou indireta despida da análise casuística. Ainda sobre o referido autor, são diversos fatores; como o tempo, o tributo, o bem onerado, a elasticidade e demais conjunturas e comportamentos econômicos; que resultam em 566.231.040 (quinhentos e sessenta e seis milhões, duzentos e trinta e um mil e quarenta) possibilidades no que diz à translação de determinado tributo²⁰.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 113.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 125.

40. Incidindo com tal aparato no concernente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do ESTADO, determinadas variantes tornam-se previsíveis, podendo ser traçado o seguinte panorama: a referida espécie é indireta por incidir sobre o consumo, seja ele da energia elétrica ou dos produtos dela decorrentes; a demanda possui certa elasticidade porquanto a possibilidade de alíquota de 12% para o consumo de até 150 Kwh residenciais e 500Kwh para produtoras e cooperativas rurais.

41. Posto isso, verifica-se que as distribuidoras de energia elétrica, no caso em voga a SOUTO BORGES LTDA, são concebidas como meio necessário de unir o consumidor final à fonte geradora. Outrossim, a realização da intermediação supracitada não pode ser vista como atividade mercantil, mas sim como forma de viabilizar o efetivo trânsito do bem em questão¹⁹. 42. No mesmo sentido, a própria Constituição Federal positivou em suas disposições transitórias, vide §9º do art. 34 do ADCT, que as distribuidoras são responsáveis tributárias pelo pagamento do ICMS calculado sobre a operação final de distribuição. Deveras, nos termos supracitados ter-se-á que as concessionárias desse ramo são, vide art. 121, parágrafo único, II do Código Tributário Nacional:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

43. Apenas responsáveis por um tributo direcionado ao consumidor final que, pela conclusão do recorrido, enquadra-se como contribuinte de fato e de direito.

44. É por esse sentido que o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela legitimidade *ad causam* do consumidor final de energia elétrica no pleito da Repetição de Indébito, a saber o Recurso Especial Nº 1.299.303 – SC:

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1104.

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A DEMANDA "CONTRATADA E NÃO UTILIZADA". LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

– Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

– O acórdão proferido no REsp 903.394/AL (repetitivo), da Primeira Seção, Ministro Luiz Fux, DJe de 26.4.2010, dizendo respeito a distribuidores de bebidas, não se aplica aos casos de fornecimento de energia elétrica.

Recurso especial improvido. Acórdão proferido sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.

45. Destarte, pela própria ótica da Lei que disciplina sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos referidos no art. 175 da Constituição Federal (Lei 8.987/95), especificamente seu art. 9º, §§ 2º e 3º, tem-se que as concessionárias gozam de estabilidade econômico-financeira porquanto dotadas de potencial de revisão tarifária em casos de majoração ou diminuição de encargos tributário.

46. Nesse sentido, é unívoco o entendimento de que a concedente e as concessionárias atuam de forma conjunta, inexistindo pagamento de ICMS dessa à título próprio, mas à título alheio, responsabilizando-se pelo consumidor final que é contribuinte de fato e de direito.

47. SOUTO BORGES LTDA é, portanto, instância necessária para satisfação da necessidade de energia elétrica de seus consumidores diretos, isto é, contribuintes de fato e de direito, ou de seus consumidores indiretos, que adquirem produtos dela derivados e se mostram como contribuintes de fato visto a supracitada transação do ônus tributário.

48. Nessa seara, a imposição de alíquotas de 25% e, quando mínima, 12% importa, necessariamente, no mandamento o ESTADO para que seus cidadãos, e não a concessionária que aqui se preza, arque com um ônus categoricamente exorbitante

e que contradiz a já citada seletividade cogente. Pelas demais razões que seguem tal prática é flagrantemente contrária à ordem constitucional vigente.

II.4. A essencialidade das mercadorias e serviços deve ser objetiva e a diferenciação das alíquotas à luz da capacidade contributiva é um sucateamento do princípio da isonomia tributária

49. Na perspectiva de Humberto Ávila, como o princípio da capacidade contributiva só tem início após os gastos essenciais para uma existência mínima, a técnica constitucional da seletividade em função da essencialidade não deriva desse princípio, mas sim do da igualdade, o qual possui como escopo fim resguardar o *status* humano (a vida da pessoa, sua dignidade, etc).²⁰

50. Além disso, conforme analisado no tópico IV, a capacidade contributiva está mais relacionada aos tributos diretos, sendo demasiadamente difícil mensurar o poder de compra do contribuinte de fato em tributos indiretos, como é o caso do ICMS.²¹

51. Desse modo, o guia condutor da seletividade em função da essencialidade é o princípio da igualdade e não, como fez o legislador do ESTADO, do da capacidade contributiva, haja vista que ocorreu uma menor tributação consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e cooperativas rurais com consumo energético até o limite de 500 Kwh.

52. Nesse contexto de predominância do viés igualitário, é necessário observar a essencialidade do produto ou do serviço para o desenvolvimento humano, sendo pertinente afastar a análise da capacidade contributiva, haja vista que é quase impossível mensurar o ônus tributário que cada contribuinte arcará nas operações de comercialização de bens e serviços.²² 53. Em outras palavras, a essencialidade dos produtos e serviços deve ser *objetiva* no sentido de que o princípio da seletividade é a concretização de um tratamento igualitário por meio do estímulo de

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 458.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, atualizado. Por Misabel Abreu Machado Derzi. 14ª ed.

Forense: Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 599

²² FERREIRA NETO, Arthur; KRONBUER, Luís Eduardo. **Princípio da Seletividade**: Duas Concepções Rivalis de Essencialidade. Brasília: Economic Analysis of Law Review, 2020, p. 45.

obtenção de bens que sejam necessários à proteção da dignidade humana.²³ 54. Dessa maneira, em um contexto no qual o legislador instaurou alíquotas diferentes de ICMS, isto é, não optou pelo imposto uniforme, é necessário que a diferenciação das alíquotas ocorra exclusivamente em função da essencialidade do produto ou do serviço²⁴. Todavia, não foi isso que o legislador do ESTADO realizou, haja vista que ele não submeteu a comercialização de energia elétrica à alíquota de 7% prevista para mercadorias especialmente úteis e nem à alíquota geral de 18%.

55. Sendo a energia elétrica um bem indubitavelmente essencial, como demonstrado no tópico III, é necessário um tratamento favorecido para esse bem independentemente de qual for o poder econômico do consumidor ou o seu consumo energético.

56. Para efeitos comparativos, nota-se que é confiscatório e inconstitucional uma multa que ultrapasse o valor do próprio tributo devido (obrigação principal), independentemente do poder econômico do contribuinte.²⁵

57. Nesse mesmo sentido, viola o princípio da seletividade cobrar alíquotas superiores à geral para bens e serviços essenciais sob a justificativa de que determinado contribuinte possui uma capacidade contributiva maior.²⁶ Assim como no caso da multa, a situação econômica do contribuinte não será um fator que alterará a aplicação do princípio da seletividade.

58. Sendo assim, ao sucatear o princípio da igualdade e discriminar as alíquotas do ICMS para operações de energia elétrica de acordo com a capacidade contributiva do consumidor, nota-se que a legislação do ESTADO desrespeitou o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF), haja vista que diferenciou consumidores industriais de consumidores residenciais e cooperativas agrícolas²⁷, sendo esses últimos beneficiados pela alíquota de 12%.

²³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 458.

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

²⁵ RE 657372 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 10.06.2013.

²⁶ CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Seletividade 'seletiva'? STF e o ICMS sobre energia e telecomunicações**. São Paulo: JOTA, 2021, p. 6. Disponível em: <https://bit.ly/3h52jjS>. Acesso em 04/05/2021.

²⁷ V Tax Moot Brazil. Caso, p. 1.

59. O sucateamento desse princípio ocorre porque não pode o legislador instituir um tratamento desigual entre contribuintes que estão em uma situação equivalência²⁸ no que tange à necessidade de energia elétrica, seja para assegurar condições essenciais para seu *status* humano ou para resguardar a dinâmica da sua atividade econômica.

II.5. Na maioria dos estados a média do consumo energético residencial supera 150 Kwh e alíquotas altas de ICMS para energia elétrica é um desrespeito aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade do Direito Tributário

60. No Brasil há dois ecossistemas de negociação de energia elétrica: (i) o de Contratação Livre (ACL) e (ii) o de Contratação Regulada (ACR). No ACL o valor das alíquotas é livremente pactuado pelas partes.²⁹ Já no ACR, mercado no qual opera a empresa SOUTO BORGES LTDA³⁰, o preço das tarifas é definido pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

61. Nesse cenário, a ANEEL possui políticas tarifárias para desestimular o desperdício energético, tal como a implementação da “tarifa de escassez hídrica”, por meio da qual, a partir do dia 01/09/2021 e até 30/04/2022, o consumidor passou a pagar o valor extra de R\$ 14,20 a cada 100 Kwh consumidos.³¹

62. Além dessa medida, a ANEEL criou o bônus de redução voluntária no consumo, o qual proporcionará ao consumidor final um prêmio de R\$ 0,50 por Kwh hora economizado.³²

63. 63. Importante frisar, ainda, que conforme se observa na tabela desenvolvida pelo Ministério de Minas e Energia³³, dos 26 estados brasileiros, apenas 11, entre os anos de 2016 e 2019, possuíram o consumo médio residencial abaixo dos 150 Kwh:

²⁸ ADI nº 526-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJe 05.03.93.

²⁹ Art. 47 do Decreto nº 5.163/2004. Disponível em: <https://bit.ly/3jMOB6R>. Acesso em 05/09/2021.

³⁰ V Tax Moot. Pedidos de Esclarecimentos. Pedido nº 18, p. 5.

³¹ RUSSI, Ana. CNN Brasil Business. Aneel cria nova bandeira tarifária, e taxa extra da conta de luz é de R\$ 14,20. Brasília: CNN, 2021, p.1. Disponível em: <https://bit.ly/3BJKUVH>. Acesso em 05/09/2021.

³² ANEEL. Consumo Consciente. Disponível : <https://bit.ly/38J1fNO>. Acesso em 05/09/2021.

³³ Ministério de Minas e Energia. Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2020, p. 189. Disponível em: <https://bit.ly/3yGIhSE>. Acesso em: 05/09/2021.

64. Sendo assim, caso a legislação do ESTADO no qual a empresa SOUTO BORGES LTDA opera fosse aplicada nacionalmente, em mais da metade dos estados da federação os consumidores residenciais estariam pagando, além dos custos adicionais da ANEEL, 25% de alíquotas de ICMS e não 12% como prevê a lei.

65. Nota-se, portanto, que a alíquota de 25% para operação de energia elétrica, além de estar em desconformidade com o princípio da seletividade em função da essencialidade, como analisado no tópico II, desrespeita o princípio da proporcionalidade e razoabilidade dos tributos, visto há um sucateamento de uma justa medida³⁴ dos tributos ao onerar ainda mais um o consumidor residencial que já arca com custos adicionais devido às políticas tarifárias da ANEEL e precisa da energia elétrica para diversas atividades atreladas a sua dignidade.

II.6. Aferição pelo método comparativo

66. A rigidez do sistema tributário nacional é dos mais característicos e peculiares princípios do nosso ordenamento jurídico³⁵. Na lição de Roque Antônio Carrazza, nenhum tributo pode ser exigido por qualquer ente federativo em desconformidade com as regras ali inseridas, isto é, em desconformidade com as "regras-matrizes"³⁶.

³⁴ CANOTILHO, José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 263

³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.

23

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 699.

Tabela 3.62 Consumo médio residencial por região e UF (kWh/mês)
Average residential consumption by region and state (kWh/month)

	2015	2016	2017	2018	2019	Δ% (2019/2018)	
Brasil	161,4	159,8	157,9	159,1	162,2	1,9	Brazil
Norte	183,5	183,1	175,2	169,3	167,6	-1,0	North
Acre	231,7	218,5	222,9	224,3	230,5	2,8	Rondônia
Amapá	185,8	184,9	186,1	178,1	193,1	8,4	Acre
Amazonas	237,3	217,6	197,9	192,7	192,1	-0,3	Amazonas
Pará	319,5	315,1	305,9	308,7	281,1	-8,9	Roraima
Rondônia	143,9	148,9	142,6	134,7	129,5	-3,8	Pará
Roraima	271,9	292,0	266,8	249,2	238,3	-4,4	Amapá
Tocantins	150,7	165,7	165,9	165,4	175,8	6,3	Tocantins
Nordeste	120,8	121,3	119,5	120,5	125,2	3,9	Northeast
Alagoas	120,8	123,7	121,9	119,1	120,9	1,5	Maranhão
Bahia	127,5	125,8	125,6	123,8	132,8	7,2	Piauí
Ceará	125,6	130,8	126,1	129,5	130,2	0,5	Ceará
Maranhão	142,9	143,7	142,5	142,2	143,2	0,7	Rio Grande do Norte
Paraíba	114,8	115,2	115,1	116,1	122,7	5,7	Paraíba
Pernambuco	130,0	127,5	125,2	125,8	129,2	2,7	Pernambuco
Piauí	114,9	105,9	109,0	112,2	144,5	28,8	Alagoas
Rio Grande do Norte	115,8	115,4	112,0	113,7	122,3	7,6	Sergipe
Sergipe	109,7	111,2	109,3	110,9	113,3	2,1	Bahia
Sudeste	174,5	171,3	169,0	170,8	172,9	1,2	Southeast
Espírito Santo	194,7	191,3	191,5	191,4	192,3	0,5	São Paulo
Minas Gerais	125,5	123,8	123,6	125,7	126,6	0,7	Minas Gerais
Rio de Janeiro	163,7	159,2	154,0	157,2	166,9	6,2	Espírito Santo
São Paulo	178,7	175,1	163,7	169,0	173,9	2,9	Rio de Janeiro
Sul	177,4	177,1	177,0	178,5	181,6	1,7	South
Paraná	161,0	157,1	160,5	160,4	163,1	1,7	Paraná
Rio Grande do Sul	200,2	201,7	202,6	201,9	208,8	3,4	Santa Catarina
Santa Catarina	180,0	182,1	178,1	182,2	183,2	0,5	Rio Grande do Sul
Centro-Oeste	176,9	175,1	176,5	180,2	187,4	4,0	Midwest
Mato Grosso do Sul	177,3	173,6	179,5	183,9	196,6	6,9	Mato Grosso do Sul
Mato Grosso	211,5	206,2	214,3	214,0	227,6	6,4	Mato Grosso
Goiás	148,5	150,7	151,5	158,0	163,1	3,2	Goiás
Distrito Federal	214,2	206,5	196,5	197,2	197,1	-0,1	Distrito Federal

Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2020 | CONSUMO NA REDE - CONSUMO MÉDIO (kWh/mês) E PER CAPITA (kWh/hab)

67. Para cada tributo o Constituinte previu direta ou indiretamente o fato gerador possível, a base de cálculo possível, a alíquota possível³⁷, isto é, previu que a arrecadação só poderia se dar sobre uma determinada base e de determinado modo³⁸. No caso do ICMS, já vimos, previu que as alíquotas seletivas deveriam ser calibradas segundo a essencialidade do bem.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 699.

³⁸ ÁVILA, Humberto. **O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 195. São Paulo: Dialética, 2011, p. 69.

68. Então uma norma do sistema tributário não será constitucionalmente válida se dispor alíquotas de ICMS que, sendo seletivas, onerem mais os bens essenciais que os bens meramente úteis, comuns ou, mesmo, triviais. Que não dizer da validade dessa norma nos depararmos com um completo desprestígio de bens essenciais que os onere mais que os bens supérfluos ou luxuosos?

69. Uma norma não existe solta no mundo, integra um sistema e somente será válida (só para em pé) quando não atentar contra a coesão e lisura do todo em que se insere. Tanto mais as normas específicas responsáveis pela gradação de alíquotas em matéria de ICMS, que podem gerar um rol de inúmeras situações.

70. O presente caso é representativo desta situação, a legislação do ESTADO selecionou diferentes situações do ICMS e sujeitou-as a diferentes alíquotas, agrupando tudo em seis grupos diferentes, sujeitos a 0%, 7%, 12%, 18%, 22% e 25%.

71. Tendo em conta que a regra do sistema e a essencialidade do bem, seria de se supor que a energia elétrica fosse das situações mais favorecidas, isto é, sujeita às menores alíquotas. Todavia, vê-se exatamente o contrário: a maior alíquota possível do ESTADO (25%) onera um dos bens de maior essencialidade para a vida humana (energia elétrica). O ESTADO goza de liberdade na fixação das alíquotas, mas liberdade com responsabilidade, significa dizer, liberdade mau exercida deve ser controlada pelo judiciário³⁹.

72. Como se vê, a seletividade de alíquotas demanda alinhamento de diferentes hipóteses para, comparando-as⁴⁰, identificar as invalidades sistêmicas produzidas pelo Legislativo (talvez com iniciativa do Executivo), invalidades que devem sempre ser corrigidas pelo Judiciário, mediante provocação (art. 5, XXXV, CF).

73. Com regra de seletividade tão claras (art. 153, §3, I, CF), a única dúvida seria caracterizar algo como essencial ou não e aferir, dentre os essenciais, qual seria mais intensamente essencial. Ocorre que mesmo essas últimas dúvidas caem por terra ante o que vimos minutos atrás, isto é, a ineludível natureza essencial da energia elétrica.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008.

⁴⁰ WENDT, Felipe. O princípio da seletividade da alíquota do ICMS aplicado sobre os serviços de telecomunicação e energia elétrica. São Paulo: Insper, 2018. Monografia (Pós-graduação Lato Sensu em direito Tributário– LLM). Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga. P. 24.

74. Inegável, então, que a energia elétrica é essencial, mais do que isso, vital para toda a sociedade moderna. Logo, impossível reputar como válida qualquer legislação que tente inverter a realidade das coisas; uma lei não pode alterar a Constituição, assim como não pode alterar um fato. Ocorrida a subsunção constitucional, as leis devem curvar-se a ela, sob pena de invalidade, mais precisamente, de inconstitucionalidade.

75. E a legislação do ESTADO foi insubmissa neste ponto, atentou contra a juridicidade do nosso estado democrático quando colocou os itens mais essenciais nos cômodos mais inapropriados de sua casa. A descortesia é contra o contribuinte e contra a Constituição. Vejase a gradação em linha ascendente:

0% - Alimentação

7% - Mercadorias especialmente úteis

12% - Energia elétrica em casos excepcionais (consumo residencial mínimo e consumo por cooperativas rurais)

18% - Mercadorias em geral

22% - Itens luxuosos

25% - Energia elétrica em geral

76. Cumpre, faixa por faixa, verificar em qual cômodo pode ser alojada a energia elétrica. Não se diga que se estaria violando a tese do legislador negativo, porque toda declaração de inconstitucionalidade precisa conservar a validade do ato impugnado tanto quanto for possível. Como exemplo, vimos a minoração das multas de mora superiores a 100% do valor do principal: ainda que inexistisse lei do Estado de São Paulo determinando aplicação deste limite para as multas, reputou-se por inconstitucionais as exações apenas no limite de 100% do principal, tendo em vista jurisprudência mansa e pacífica do STF neste sentido⁴¹.

⁴¹ (AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015); (RE 748257 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 06/08/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe162 DIVULG 19-08-2013 PUBLIC 20-08-2013); (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039); (ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237); (RE 657372 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG

77. Pois bem, a energia elétrica não pode ficar na casa dos 25% pelo simples fato de ser infinitamente mais essencial que itens luxuosos como joias da Vivara. Também não pode na dos 22%, pelo mesmo motivo.

78. A alíquota mais genérica de ICMS também não pode ser aplicada para os mais essenciais dos bens. Com isso se demonstra a inconstitucionalidade também de sujeitar a Energia Elétrica à alíquota de 18%.

79. Sobre a faixa dos 12%, não pode ser lida isoladamente, precisa ser cotejada com o fato de que mercadorias especialmente úteis se sujeitam a 7%. Neste passo, imperioso distinguir utilidade de essencialidade (mais que isso, vitalidade) do bem.

80. Se uma família fica sem máquina de lavar roupas, sua vida será bastante mais difícil, mas se fica sem energia elétrica, será praticamente impossível: considerando a noite, a família ficaria na absoluta escuridão, porque as casas não contam mais com suporte para iluminação por lamparinas/lâmpioes, sendo até raro encontrar quem os fabrique. Poderiam até recorrer a lanternas, mas mesmo estas demandam energia elétrica.

81. Logo se vê, Energia Elétrica vai muito além da utilidade, assume contornos da mais elevada essencialidade, por isso temos dito, num mundo como o de hoje, é vital! É constitucionalmente inadmissível, pois, submetê-la às alíquotas de 12% (superior à de fornos micro-ondas, por exemplo) e de 7% (que significaria confusão entre utilidade e essencialidade). 82. Neste contexto, imperioso reconhecer que a única alíquota legalmente prevista e compatível com a vitalidade do bem considerado é a dos alimentos, medicamentos e vestuários. Por esta aferição comparativa, conclui-se pela inconstitucionalidade de exigir ICMS sobre a energia elétrica pelas alíquotas de 25%, 22%, 18%, 12% e 7%.

83. Não se diga que a tutela perseguida acabaria por incentivar o desperdício (alíquotas muito amenas). Não se pode esgarçar a constituição impondo ao contribuinte uma seletividade inválida, por mera especulação de que favorecer item tão essencial como a Energia Elétrica incentivaria desperdícios. Além disso, o ICMS

não é única componente do preço deste bem, também sujeito a taxas e regulação de agências especializadas.

III. CONCLUSÕES E PEDIDOS

84. Ante o exposto, uma vez que (i) está-se diante de mercadoria não somente essencial, mas vital e, (ii) a seletividade empregada pelo ESTADO na hora de calibrar alíquotas violou o art. 155, §2, III, CF, pede-se pela declaração, *incidenter tantum*, da inconstitucionalidade das alíquotas previstas pela legislação do ESTADO para cômputo do ICMS devido relativamente às operações de circulação de energia elétrica, conforme ordem hierárquica abaixo traçada:

i. Seja reconhecida a inconstitucionalidade da alíquota majorada de 25%, que acaba onerando mais a ENERGIA ELÉTRICA que qualquer item luxuoso;

ii. Seja reconhecida a inconstitucionalidade da alíquota geral de 18%, porque sempre que se emprega seletividade os itens essenciais *devem* ser favorecidos, não podendo o Legislador do ESTADO relegar a ENERGIA ELÉTRICA à mera *vala comum*; iii. Seja reconhecida a inadequação de se aplicar a alíquota de 7%, ante o fato de que a ENERGIA ELÉTRICA não se apresenta como mera "utilidade", mas como verdadeira "vitalidade" para toda a sociedade contemporânea;

iv. Pede-se pela declaração do direito à sujeição à alíquota de 0%, por ser a única prevista no âmbito do ESTADO para mercadorias de mais elevada essencialidade, caso dos alimentos, caso da
ENERGIA ELÉTRICA

85. Subsidiariamente, caso esta e. Corte não entenda pela aplicação da alíquota de 0% (o que apenas se cogita), pede-se pela declaração do direito à alíquota própria de mercadorias especialmente úteis (7%), o que embora inadequado, minimizaria as lesões jurídicas sofridas pela SOUTO BORGES LTDA. na apuração do seu ICMS.

Termos em que pede deferimento.

Local, data.

Advogado(a)

OAB nº XXX.XXX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANEEL. **Consumo Consciente**. Disponível : <https://bit.ly/38J1fNO>. Acesso em 05/09/2021.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 195. São Paulo: Dialética, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BRASIL, Ministério de Minas e Energia. **Anuário Estatístico de Energia Elétrica 2020**. Disponível em: <https://bit.ly/3yGhSE>. Acesso em: 05/09/2021.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- CANOTINHO, José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Seletividade 'seletiva'? STF e o ICMS sobre energia e telecomunicações**. São Paulo: JOTA, 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3h52jjS>. Acesso em 04/05/2021.
- DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. **Revista FESDT**. Acesso em: 19/05/2021.
- DE SOUZA ALHO NETO, João. Seletividade em Função da Essencialidade: ICMS e Energia Elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 39, n. 39, p. 201, 2018.
- FERREIRA NETO, Arthur; KRONBUER, Luís Eduardo. **Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivalis de Essencialidade**. Brasília: Economic Analysis of Law Review, 2020.

GIDDENS, Anthony; FIGUEIREDO, Alexandra; SOBRAL, José Manuel. **Sociologia**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

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

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 155, p. 48-56, ago. 2008.

NETO, João de Souza Alho. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE: ICMS E ENERGIA ELÉTRICA. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**. Acesso em: 08/05/2021.

ONU. **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <<https://odsbrasil.gov.br/objetivo/objetivo?n=7>>. Acesso em: 13 set. 2021.

RUSSI, Ana. CNN Brasil Business. **Aneel cria nova bandeira tarifária, e taxa extra da conta de luz é de R\$ 14,20**. Brasília: CNN Brasil Business, 2021. Disponível em: <https://bit.ly/3BJKUVH>. Acesso em 05/09/2021.

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

SANTOS, Beatrice Paiva; ALBERTO, Agostinho; LIMA, Tânia Daniela Felgueiras Miranda; et al. **INDÚSTRIA 4.0: DESAFIOS E OPORTUNIDADES**. Revista Produção e Desenvolvimento, v. 4, n. 1, p. 111–124, 2018.

TILBERY, Henry. O conceito da essencialidade como critério de tributação. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 10, 1990.

WENDT, Felipe. **O princípio da seletividade da alíquota do ICMS aplicado sobre os serviços de telecomunicação e energia elétrica**. São Paulo: Insper, 2018. Monografia (Pósgraduação Lato Sensu em direito Tributário– LLM). Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 524

CONTRIBUINTE

Anderson Augusto Mestre Pires Ferreira

José Ventura Lacerda Júnior

Vicente Carlos da Silva Neto

Yana Cavalcanti Rodrigues de Lima

Excelentíssimos Senhores Ministros do Supremo Tribunal Federal,

I. DA SÍNTESE FÁTICA

1. A ação declaratória que resultou a presente discussão, ajuizada pela empresa SOUTO BORGES LTDA, ora Recorrente, em face do ESTADO X, ora Recorrido, dispõe acerca do pedido de reconhecimento da essencialidade da comercialização da energia elétrica, para garantir a redução de sua alíquota devido na operação. A ação foi julgada improcedente em todas instâncias até chegar ao Supremo Tribunal Federal mediante Recurso Extraordinário e tendo sido reconhecida a repercussão geral.

2. Insatisfeito com as decisões proferidas, o recorrente acredita que há violação das premissas previstas na Constituição Federal, posto que não foi observado o princípio da seletividade em razão da essencialidade (art. 155, §2º, III). A alíquota atual é de 25% para a comercialização do bem, contudo a alíquota será reduzida para 12% se utilizada por consumidores residências com consumo de até 150Kwh e para produtoras cooperativas rurais até 500Kwh. Ocorre que na legislação do ESTADO a alíquota para mercadoria geral é de 18%, já para as consideradas especialmente úteis é 7% e zero para as essenciais, ficando flagrada a notória transgressão.

II. DA COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO PARA APRECIAR A MATÉRIA

3. O Poder Judiciário é competente para apreciar a matéria, uma vez que é a este Poder que incumbe a apreciação de ameaça ou lesão a direito, nos termos do art. 5º, inc. XXXV, da Constituição Federal, não se tratando de hipótese de invasão de competência ou de ativismo judicial.

4. Além do mais, a Carta Magna designou ao Supremo Tribunal Federal precipuamente a guarda da Constituição, conforme dispõe seu art. 102. Portanto, por se tratar a hipótese do caso em tela de flagrante violação aos ditames constitucionais, o Poder Judiciário não só pode como deve se debruçar sobre o assunto, a fim de assegurar o efetivo cumprimento do disposto na Carta Maior.

III. DA SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO

III.1 Da previsão constitucional quanto ao ICMS

5. A energia elétrica fornecida pela SOUTO BORGES LTDA não deve ser tributada com uma alíquota de ICMS majorada, sob pena de violação das premissas feitas na própria CF em relação a este tributo.

6. Tal ocorre devido ao fato de a Carta Magna estatuir, em seu art. 155, §2º, III, que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços¹. É imperioso destacar que a Constituição determina que o imposto tem de atender ao aludido princípio, tendo o verbo "poderá" um peso congruente ao do verbo "deverá", por se tratar de um direcionamento aos Poderes Públicos, conforme lecionado pela doutrina de Roque Antônio Carrazza² e de Kyoshi Harada³.

¹ 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; (...) Par. 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

² "(...) Convém salientarmos, desde logo, que, a 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 se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes deveres (Celso Antônio Bandeira de Mello). (...) Portanto, a nosso sentir, a seletividade, no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes ao País e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional. É por isso, aliás, que, em algumas operações com produtos supérfluos, a alíquota é de 25% (o valor da operação) e, em outras, com produtos essenciais, as alíquotas baixam para 18%, 17% e, até, 12% e 9%. (...)" (CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009)

³ "Dispõe o art. 155, § 2o, III da CF que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços". Não se trata de imposto seletivo, mas de imposto cujas alíquotas poderão ser seletivas em função da essencialidade dos bens objetos de circulação mercantil. Não concordamos com o posicionamento de alguns estudiosos, que a partir da distinção entre normas de estrutura e normas de conduta, inclui o retrocitado inciso III, do § 2o, do art. 155 da CF dentre as primeiras, para sustentar que o legislador ordinário deve, necessariamente, observar a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. A seletividade integraria, por assim dizer, o próprio processo legislativo. A palavra "poderá" não deve ser confundida com a palavra "será", que consta em relação ao IPI (art. 153, § 3o, I da CF). O ICMS poderá ser seletivo, ao passo que o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna. Não vejo como se possa sustentar que a seletividade do ICMS integra o processo legislativo, com fundamento no conceito de norma de estrutura, que não tem pertinência ao caso sob exame. Mais grave, ainda, a confusão feita entre o verbo "poder" com o substantivo "poder", para sustentar que, quando o Texto Magno confere um

7. O uso do aludido verbo, imprime, portanto, um verdadeiro “poder-dever” ao legislador, impondo-lhe a observância do princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto ou serviço no momento do exercício de sua competência, vedando-se-lhes, portanto, prescindir da observância de tal princípio, sob pena de violar a Lei Maior.

8. Assim sendo, o referido princípio deve ser aplicado em relação a qualquer produto tido como essencial, fato não observado pelo legislador do Estado X, sendo competente o Poder Judiciário para apreciar o presente pedido com o fito de assegurar o cumprimento da Constituição e a efetivação de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

III.2 Aplicação do princípio da seletividade em razão da essencialidade

9. Da mesma forma que a lei de concessões públicas prevê a modicidade das tarifas para que o acesso ao serviço seja garantido⁴, a Constituição Federal prevê que produtos e serviços tidos como essenciais obedecerão ao princípio da seletividade em razão da essencialidade, para que aquilo que é essencial não se torne por demais oneroso à população, sobretudo para aqueles que são mais carentes.

10. Tributar com alíquota majorada a energia elétrica é cumprir com desígnios manifestos de arrecadação predatória, uma vez que o Estado passa a se valer das necessidades da população para abastecer os cofres públicos além do razoável.

poder, está a conferir ipso facto um dever. É certo que existe o poder-dever dos entes políticos, como bem salienta o festejado jurista Celso Antonio Bandeira de Mello. Só que aí se trata de poder enquanto força imanente do Governo para atingir a finalidade do Estado. Nada tem a ver com a disposição constitucional sob comento, que emprega a palavra “poderá” como futuro do verbo poder. Entretanto, a faculdade de implementar a seletividade das alíquotas do imposto não significa liberdade de o legislador impor alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais. É como um preceito constitucional de natureza programática, que surte efeito por seu aspecto negativo, isto é, o legislador ordinário não poderá editar “normas que a contravenham, mas poderá deixar de implementá-la.” (HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário . 27 ed. - São Paulo: Atlas, 2018. páginas 519- 520).

⁴ Art. 6º Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos

usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato. § 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

Da mesma forma que o lucro abusivo deve ser combatido, o enriquecimento exacerbado dos cofres públicos às custas do atendimento das necessidades básicas dos cidadãos também deve ser debelado!

11. Portanto, a cobrança de tal alíquota pelo Estado X viola frontalmente o art. 155, §2º, III da Constituição Federal, devendo sua inconstitucionalidade ser reconhecida por esta Suprema Corte.

IV. DO RECONHECIMENTO DA ESSENCIALIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA

12. Sem maiores dúvidas, a energia elétrica é produto essencial à vida hodierna, sendo absurdo admitir que a mesma seja tributada de forma equivalente a produtos supérfluos. As necessidades básicas da vida moderna envolvem, de forma direta ou indireta, o uso de energia elétrica, sendo patente seu caráter essencial. O Estado X não reconheceu a essencialidade da energia elétrica, ao prever uma alíquota majorada do ICMS para o seu consumo.

13. Ciente da essencialidade de tal mercadoria, o legislador pátrio fez questão de a incluir como componente do primeiro item da lista dos serviços essenciais previstos no art. 10 da lei 7.783 de 1989 (Lei de Greve)⁵, a fim de que o exercício de tal direito constitucionalmente previsto não viesse a afetar o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, sendo tal essencialidade também vislumbrada por diversos doutrinadores.⁶

⁵ Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento E abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;

⁶ Essencialidade é a qualidade daquilo que é essencial. E essencial, no sentido em que se está aqui utilizando

essa palavra, é o absolutamente necessário, o indispensável. Assim, muito fácil é concluirmos que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para fins de seletividade do ICMS, só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País. Mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, na comunidade e nas condições de vida atualmente conhecidas entre nós. Assim, não nos parece razoável colocar-se em dúvida a essencialidade da energia elétrica. A alíquota do ICMS incidente sobre o seu consumo não deve ser maior do que aquela geralmente aplicável para as demais mercadorias. (MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. In: Revista dialética de direito tributário, n. 155, ago. 2008, p. 51-52).

IV.1 A energia elétrica como fator preponderante para o desenvolvimento nacional

14. De igual modo, a Carta Magna estabelece em seu art. 3º, II, que é objetivo da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional, além de, em seu art. 1º, III, fundar a existência de nossa República na dignidade da pessoa humana.

15. Ora, sem os recursos provenientes da energia elétrica aparelhos tais quais os hospitalares, os de telecomunicação, os industriais, dentre diversos outros, não terão seus funcionamentos garantidos, saltando aos olhos a essencialidade deste recurso para a garantia do desenvolvimento nacional preconizado pela Lei Maior tal como o asse argumento de dignidade à pessoa humana, estando tal recurso presente desde o atendimento das necessidades básicas das pessoas, como produção de medicamentos e alimentos, até mesmo ao atendimento das necessidades relativas ao lazer e à educação, direitos sociais constitucionalmente previstos (vide art. 7º da CRFB). A energia elétrica é, sem quaisquer dúvidas remanescentes, produto essencial ao desenvolvimento e ao bem-estar do Brasil. Nessesentido, aponta Thiago Maia Nobre:

“Destarte, como visto, embora o legislador infraconstitucional utilize- se do critério da seletividade, este se encontra totalmente incongruentecom a essencialidade, os quais são fatores indissociáveis no âmbito da tributação pelo ICMS. Portanto, vislumbra-se uma verdadeira deturpação dos preceitos fundamentais resguardados pela função extrafiscal dos tributos, tudo em prol do eterno e insaciável apetite arrecadatário, o qual é facilmente satisfeito na tributação sobre a energia elétrica, posto que o ICMS é retido diretamente na fonte pelas concessionárias fornecedoras de energia elétrica na qualidade de substitutos tributários, ou seja, em boa verdade, o critério real dos legisladores estaduais tem sido a arrecadação em razão da facilidade.”⁷

⁷ MAIA, Thiago Nobre. Tributação extrafiscal: a seletividade em razão da essencialidade como critério objetivopara definição das alíquotas do ICMS. In: Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 9/2017, p. 235-265. Nov./dez. 2017.

IV.2 Flagrante violação do princípio da seletividade aplicada ao caso em comento

16. Nesse diapasão, insta salientar que a cobrança de uma alíquota de 25% sobre energia elétrica pelo Estado X, alíquota maior do que a destinada a produtos luxuosos (CasoV Tax Moot, pg. 3), visivelmente viola o princípio constitucional da seletividade em razão da essencialidade.

17. É absurdo cogitar que o referido ente da federação cumpriu com o aludido princípio constitucional estabelecendo uma alíquota maior para um produto comprovadamente essencial como a energia elétrica enquanto cobra uma alíquota de 22% sobre produtos considerados luxuosos, atingindo frontalmente a Constituição Federal, norma hierarquicamente superior à qual a legislação estadual deve obediência.

18. Em conformidade com o exposto, a Procuradoria Geral da República já se pronunciou nos seguintes termos em parecer quando do julgamento do RE. 634.437:

“No caso, a alíquota do ICMS para prestação dos serviços ora mencionados não pode ser equiparada, por conta da essencialidade, às operações com refrigerantes, cigarro, charuto e similares, pois, sendo o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicação aspectos da dignidade humana, a seletividade constitui medida obrigatória. Assim, a incidência da alíquota de 25% em tais serviços é desarrazoada quando comparada, por exemplo, àqueles incidentes nos serviços de transporte e de distribuição e comercialização de alimentos (12%). (...) De outra parte, não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, conforme a capacidade tributária do contribuinte, o posicionamento ora defendido visa proteger o princípio constitucional da seletividade, evitando, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes sem serviços essenciais”.

19. Além do mais, pagar tamanha alíquota sobre produto essencial consiste verdadeiramente em ato confiscatório do Estado X, uma vez que a energia elétrica é fundamental para atender a necessidades imprescindíveis do ser humano hodierno.

20. Conforme dito alhures, a Constituição Federal é extremamente clara e precisa ao prever que o Poder Público, no exercício de sua competência tributária, deve obediência à seletividade em razão da essencialidade da mercadoria ao instituir as alíquotas do ICMS, fato que lhe traz caráter extrafiscal.

21. Portanto, uma vez comprovada a essencialidade da energia elétrica, tendo o próprio Estado brasileiro reconhecido tal essencialidade desta mercadoria, deve o Estado X não cobrar ICMS ou, caso tal não se entenda, deve tributá-la, ao menos, com a mesma alíquota dos demais produtos tidos como essenciais à vida humana.

V. DO NÃO ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE PELO ESTADO X

22. O Estado X não atendeu ao princípio da seletividade ao instituir alíquotas diferenciadas para o consumo de energia elétrica, por considerar a energia essencial para determinados grupos de consumidores em detrimento de outros, deixando de reconhecer, portanto, a essencialidade do produto para o atendimento das necessidades inadiáveis da coletividade como um todo, uma vez que a energia elétrica é essencial para quaisquer empresas urbanas ou rurais, para quaisquer consumidores independentemente de qual seja a quantidade de energia consumida, chegando o legislador do Estado X ao absurdo de tributar a energia elétrica da mesma forma que tributa produtos supérfluos e luxuosos.

V.1 Aplicação do texto constitucional quanto a seletividade do ICMS

23. Se a Constituição afirma que o ICMS “poderá” ser seletivo, tendo tal expressão, conforme já discutido, o mesmo peso de “deverá”, o Estado X deveria ter reconhecido a essencialidade da mercadoria, guardando, de tal modo, obediência aos ditames constitucionais, instituindo a não incidência do imposto sobre a energia elétrica ou, ao menos, instituindo alíquotas reduzidas do tributo para qualquer consumidor, e não somente para aqueles de baixa renda que consomem

até 150 kwh e para produtores rurais que consomem até 500 kwh. Se a energia elétrica é essencial para um, é essencial para todos, uma vez que toda a coletividade necessita igualmente deste recurso.

24. O próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu a necessidade de o Estado obedecer a tal princípio, ao julgar o RE 634.457. no qual entendeu a necessidade de o Estado do Rio de Janeiro seguir os ditames da seletividade em razão da essencialidade do produto no momento de definição das alíquotas a serem cobradas em razão do ICMS, restando prejudicado o mérito do recurso, entretanto, devido ao fato de ser necessário reexame de provas para se poder entender o método comparativo utilizado pelo tribunal a quo para definiros produtos tidos como essenciais pela legislação local, incidindo na vedação da Súmula 280 do STF.⁸ De igual modo, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro já tem firmado entendimento no qual reconhece a violação do princípio da seletividade em razão da essencialidade na instituição de alíquotas majoradas para a energia elétrica.⁹

⁸ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe observância 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. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento (RE 634457 AgR, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 15 ago. 2014).

⁹ EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER COM PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA INDEVIDA DE ALÍQUOTA DE 25% DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE DO ART. 155, §2º, III DA CF, DEVENDO SER APLICADA A ALÍQUOTA GENÉRICA DE 18%. PRECEDENTES DESTES TRIBUNAL, QUE CONSOLIDOU O ENTENDIMENTO DE QUE A COBRANÇA DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA DEVE SER FEITA COM BASE NA ALÍQUOTA GENÉRICA DE 18%, ACRESCIDA DE 5%, DESTINADA AO FUNDO DE COMBATE À POBREZA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. (Embargos de Declaração em Apelação Cível nº0111707-72.2017.8.19.0001. TJRJ.)

V.2 A assimetria na definição de alíquotas pelo Estado X

25. Noutro ponto, insta salientar que o Estado X instituiu alíquota sobre a energia elétrica (25%) acima da alíquota geral (18%). Desse modo, mais uma vez é constatada a flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade, haja vista afronta ao princípio constitucional da seletividade em razão da essencialidade da energia elétrica. Isso, vez que não fora respeitado o grau de essencialidade desta, submetendo o essencial a alíquota maior que a geral em flagrante desproporcionalidade.

26. Portanto, resta comprovado que o Estado X não atendeu ao princípio da seletividade em sua plenitude ao estipular as alíquotas de ICMS incidentes sobre a energia elétrica, uma vez que não reconheceu a essencialidade dessa mercadoria para a vida humana e para o desenvolvimento nacional, estando em completa desarmonia com a legislação hierarquicamente superior.

27. Assim sendo, faz-se necessário o reconhecimento da inconstitucionalidade dos dispositivos legais que preveem alíquotas majoradas para a energia elétrica, devendo se tratar de hipótese de não incidência, ou, ao menos, de incidência da alíquota genérica sobre tal mercadoria essencial, situação que a jurisprudência pátria já vem reconhecendo.

VI. ENERGIA ELÉTRICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL MATERIALMENTE CONSTITUCIONAL SOB A ÉGIDE NEOCONSTITUCIONALISTA

28. Em leitura extraída da constituição brasileira de 1988 temos seu título II versando sobre os direitos e garantias fundamentais, entretanto nota-se que o rol desses direitos não é taxativo, o que nos permite concluir que a constituinte de maneira esparsa possui outros direitos fundamentais que visam atender ao título supramencionado. Dessa forma insta-nos o acesso à energia elétrica como um direito que se fundamenta na dignidade da pessoa humana, visto que inerente a uma condição digna de vida.

VI.1 A energia elétrica e o princípio da dignidade da pessoa humana

29. Hodiernamente, o acesso à energia elétrica não pode ser concebido como um luxo, haja vista a sua essencialidade. Por analogia, a própria legislação pátria reconhece, através da lei de greve Nº 7.783/89¹⁰, a produção e distribuição de energia elétrica como atividade essencial.

30. Sendo assim, o acesso a esta deve ser facilitado de modo a garantir condições dignas de vida, vez que interpretado à luz do princípio da dignidade da pessoa humana, tem-se por um direito fundamental social materialmente constitucional. Interpretação que se fortalece haja vista a alta do neo-constitucionalismo¹¹, subsistente na valorização dos direitos humanos, considerado um movimento cuja finalidade é garantir direitos e garantias fundamentais tal como o acesso à energia elétrica.

31. Dada a compreensão correta do acesso à energia elétrica como essencial, é farto observar que a interrupção, ou condições que inviabilizem a fruição desse direito, caminham em desacordo com o princípio da continuidade¹², vez que se trata de um serviço público indispensável.

32. Sendo assim, à medida que a alíquota do ICMS aplicada a esse imposto excede até mesmo àquela de 22% para mercadorias luxuosas (Caso V Tax Moot, pág. 3), é notório que o acesso a este direito não é compreendido como fora legislado, isso é, essencial, necessariamente contínuo e indispensável. Sendo cabível a redução da alíquota para 0% ou alíquota em porcentagem não excedente à geral de 18%.

VII. A POSTURA DO ESTADO X FRENTE O MÍNIMO EXISTENCIAL

33. Conforme assevera Ana Paula Barcelos “o chamado mínimo existencial, formado pelas condições materiais básicas para a existência, corresponde a uma

¹⁰ Lei 7.783, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências.

¹¹ <https://jus.com.br/artigos/22345/aspectos-teoricos-do-movimento-neoconstitucional>.

¹² Lei Nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências.

fração nuclear da dignidade da pessoa humana à qual se deve reconhecer a eficácia jurídica positiva ou simétrica" (BARCELLOS, 2008, p. 278)¹³.

34. Partindo dessa premissa, temos que hoje muitos equipamentos eletroeletrônicos mostram-se indispensáveis a uma vida digna. Do ventilador que alivia o enorme calor à geladeira que conserva os alimentos, o acesso à energia elétrica é meio para a fruição desses. Não devendo, portanto, ser classificada como algo supérfluo ou, ainda, menos importante que medicamentos ou vestuários que possuem alíquota de 7% sobre o ICMS.

35. O Estado X adotou medidas que reduzem a alíquota para 12% quando a comercialização é feita para os consumidores residenciais com consumo até 150 Kwh e para produtoras cooperativas rurais até 500 Kwh. O que se extrai dessa iniciativa é a aplicação do princípio da seletividade em função da capacidade contributiva do contribuinte, onde deveria ser considerada a essencialidade do serviço.

36. Além disso, o mínimo existencial não é aquele que garante apenas "um mínimo dos mínimos"¹⁴, pelo contrário, é fundado em garantir condições que permitam ser a dignidade sua principal característica. Não se observa coerência em respeitar o mínimo existencial ao mesmo tempo que se institui alíquota de 25% sobre a energia elétrica e 22% para mercadorias luxuosas.

37. Dessa forma, notada a essencialidade da energia elétrica e que esta é meio para a fruição de uma vida digna, é prudente que sua alíquota seja reduzida, não excedendo em nenhuma hipótese à geral de 18%, permitindo que a sociedade usufrua não de algo supérfluo, mas sim do que hoje passou a ser pressuposto para o êxito na promoção de estudos, acesso a saúde, segurança e demais direitos garantidos em nossa carta magna. Possibilitando a vida em sociedade e elevando o usuário à condição de cidadão.

¹³ BARCELLOS, Ana Paula de. A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O direito ao mínimo existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VIII. CONSIDERAÇÕES FINAIS

38. O art. 155, §2º, III da Constituição Federal é claro ao assegurar a seletividade em razão da essencialidade da energia elétrica, haja vista se tratar de um poder-dever o que vislumbra nossa constituinte. Ainda que se questionasse a competência do poder judiciário para apreciar tal demanda, os que assim o fizessem estariam suprimindo a efetivação de um direito fundamental em troca de vantagens financeiras. Por certo não é o objetivo desta corte o descumprimento da constituição, o que por outro lado se identifica no mister do Estado X.

39. A própria legislação pátria, fundada nos ditames da constituição, no art.10 da lei 7.783 de 1989 (Lei de Greve) incluiu a energia elétrica como sendo um serviço essencial a produção e distribuição de energia elétrica, oportunidade em que reconhece que a fruição desta é pressuposto para condições dignas de vida, sabendo que o inverso impactaria demasiadamente no atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade como um todo.

40. Ora, partindo dessa análise é inconcebível compactuá-la com os anseios e métodos já adotados pelo Estado X. Isso, pois, este atribui alíquota sobre a energia elétrica até mesmo acima daquelas de produtos supérfluos e luxuosos. É factual o desprendimento em conceber os graus de essencialidade como realmente o são. É nítido que o Estado X não possui condições fictas de manter essa alíquota majorada enquanto subordinado ao conteúdo dessa constituição.

41. O que se busca é a redução da alíquota para 0% ou, ainda, em porcentagem não excedente à geral de 18%. Vez que reconhecida o acesso à energia elétrica como um direito fundamental social materialmente constitucional, não podem prevalecer anseios que subjugam nossa carta magna e menosprezam a cidadania.

XIX. CONCLUSÃO

42. Por todo o exposto, o Recorrente comparece, respeitosamente, perante V. Exas., afim de reiterar o pedido formulado no Recurso Extraordinário, para que o Recurso interposto pela Recorrente seja provido, nos termos da fundamentação exposta.

Termos em que pede e espera deferimento.

Local, data.

Advogado(a) OAB/XX XXXX.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 525
CONTRIBUINTE

Caroline Druzian Bazzo
Gabriel Siviero Dal Ponte
Lorenzo Bianchin
Lucas Maciel Bernardes
Marcelo Bitencourt
Stefanie Turatti
Vinicius Utz Pessota

EXMO(A). SR(A). MINISTRO(A) DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº _____

Recorrente: SOUTO BORGES LTDA.

Recorrido: ESTADO

SOUTO BORGES LTDA., já qualificada nos autos da ação que promove em face do **ESTADO**, vem, respeitosamente, perante V. Exa., por intermédio de seus procuradores signatários, apresentar **MEMORIAIS** com o objetivo de melhor elucidar os fatos e o direito a serem aplicados ao caso em comento.

I SÍNTESE DOS FATOS

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa Souto Borges LTDA., com fundamento nos arts. 102, inc. III, alíneas "a" e "c", 150, inc. II e 155, § 2º, inc. III da Constituição Federal, em face do respeitável acórdão prolatado pelo tribunal *a quo*; cuja decisão rejeitou o recurso da Recorrente para o fim de reconhecer como constitucional a fixação da alíquota de ICMS nos patamares máximos previstos pela legislação, no que tange à comercialização de energia elétrica.

A Recorrente é empresa que comercializa energia elétrica no ESTADO, estando, portanto, submetida à alíquota de ICMS de 25%, com base na legislação que lhe é aplicável. Inobstante, esta é a faixa mais gravosa de tributação, reservada às mercadorias tidas como supérfluas, razão pela qual se entende que tal enquadramento viola o regramento constitucional do tributo ora em questão.

Quanto ao ponto, é preciso salientar que, nos termos da legislação estadual, estabelecem-se alíquotas básicas de 18% para mercadorias em geral; 7% para mercadorias especialmente úteis— tais como eletrodomésticos e computadores— e alíquota zero para mercadorias consideradas essenciais, como medicamentos, alimentação e vestuário. Por sua vez, está situada no outro extremo da definição das alíquotas de ICMS a tributação sobre as mercadorias tidas por "luxuosas",

estipuladas sob o percentual de 22%; e a tributação sobre a energia elétrica, fixada sob o percentual de 25%.

Irresignada com a evidente sobrecarga tributária imposta sobre a comercialização de energia elétrica, bem como a notória incoerência dos critérios definidos pelo ESTADO para delimitar as faixas das alíquotas do tributo em tela, a Recorrente ingressou com ação visando a garantir que o comércio de energia esteja submetido à alíquota zero de ICMS prevista na legislação estadual, ou, subsidiariamente, à alíquota de 7%, prevista para mercadorias úteis.

Isso porque, conforme se demonstrará adiante, a energia elétrica constitui bem de caráter essencial à ordem social e à concretização dos objetivos constitucionais, fazendo-se imperativa, por conseguinte, a observância da seletividade em função da essencialidade— princípio previsto pela Constituição para delimitar os parâmetros de escolha de tais alíquotas, nos termos do art. 155, § 2º, III.

Assim, em síntese, posto que a Constituição Federal estabelece a essencialidade como princípio norteador da seletividade no escalonamento de alíquotas do ICMS, não pode um item notoriamente essencial, como a energia elétrica, estar submetido à faixa máxima de tributação, reservada a mercadorias notoriamente supérfluas.

Não obstante, impressionantemente, não foi este o entendimento das instâncias inferiores. Pelo contrário, entendeu-se ser razoável, coerente e constitucional que um item de essencialidade notória fosse tributado como bem luxuoso e supérfluo. Com a devida vênia, não se pode concordar com tal posicionamento.

Portanto, exauridos os mecanismos de proteção jurisdicional das instâncias inferiores, a Recorrente apresentou o presente Recurso Extraordinário com o fito de sanar a flagrante inconstitucionalidade na tributação exacerbada de uma mercadoria essencial, certa de que suas razões, defendidas ao longo de todo o processo, merecem prosperar.

II - RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO

II.1- O ART. 155, §2, III, DA CF E O PODER-DEVER DA SELETIVIDADE: A IMPOSIÇÃO DA ESSENCIALIDADE NA FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS DO ICMS

A tarefa de interpretar e aplicar o Direito ao caso concreto não é uma atividade de mera subsunção, porquanto se sabe que texto e norma não se confundem. Interpretar é uma atividade de reconstrução¹. O intérprete, ao analisar o texto, reconstrói seu sentido, extraíndo seu significado². Assim, o juiz, ao aplicar o Direito diante de um caso concreto, interpreta o texto posto pelo Poder Legiferante, extraíndo a norma do dispositivo legal.

Isso porque os textos são equívocos. O Legislador por vezes “diz” mais do que pretendia ou menos do que intencionava. Com efeito, atribuir o verdadeiro sentido das palavras e, por consequência, do texto, é tarefa precípua do intérprete: inafastável e inderrogável. Portanto, definir os critérios de interpretação torna-se imprescindível para que a vontade do legislador - e, por conseguinte, a do cidadão - seja respeitada.

Segundo o art. 155, § 2º, III, CF, o ICMS “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços”, de maneira que muitas interpretações apressadas leem esse dispositivo como uma faculdade aos Estados. Tal interpretação é equivocada. Não se pode olvidar que a constituição não contém previsões destituídas de sentido normativo efetivo³, de forma que é preciso buscar uma interpretação que respeite a força normativa do dispositivo.

Na verdade, uma análise histórica do ponto é suficiente para entender o que jaz por detrás deste “poderá”. Historicamente, o ICMS não era um tributo seletivo, conforme se percebe pelas disposições das Constituições de 1934, 1937 e 1946, no que diz respeito ao já extinto Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC,

¹ CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da Interpretação Jurídica*: breviário para juristas. Tradução: Mitidiero e outros. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 64-85.

² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 19. ed, rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 53.

³ Quanto à jurisprudência atinente à força normativa da Constituição, ver, ilustrativamente, RE 235794 AgR/SC. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgReg no RE 235794. Segunda Turma. Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14/11/2002.

antecessor do imposto ora em análise.⁴ A Constituição de 1946 inovou, quanto ao ponto, apenas para permitir diferenciações de alíquotas pela espécie da mercadoria, sendo a seletividade inaugurada, no que tange ao ICMS, pela Constituição Federal de 1988.

Há, portanto, uma legítima faculdade aos Estados a justificar a adoção do “poderá” pelo texto constitucional, no sentido de que o ICMS poderá ser instituído de forma seletiva ou não, em respeito ao aspecto histórico do tributo. **Todavia, em se optando por sua instituição seletiva, ou seja, com diferentes escalonamentos de alíquotas, o princípio norteador para tal escalonamento deve, necessariamente, ser o da essencialidade.**

Este é o posicionamento da doutrina que se debruçou sobre o ponto, como leciona Bruno A. François Guimarães:

Noutros termos, quando a Constituição Federal estabelece que o ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade, determina que os Estados podem, alternativamente: (1) instituir o ICMS com alíquota única, observando o histórico do tributo, ou (b) instituir o ICMS com alíquota variável, de forma seletiva. Mas em adotando a segunda opção, faz-se necessário graduar tal imposto com base na essencialidade da mercadoria ou do serviço que se está tributando.⁵

No mesmo sentido é a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo:

⁴ Neste sentido, veja-se a redação dos seus artigos 8º, 23 e 19, respectivamente:

“Art. 8º Também compete privativamente aos Estados: I – decretar impostos sobre: e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; **§ 1º O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos**”(Grifou-se);

“Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados: I – a decretação de impostos sobre: d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual; **§ 1º O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos**” (Grifou-se);

“Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtos, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtos, conforme o definir a lei estadual; **§ 5º O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino**”(Grifou-se).

⁵ GUIMARÃES, Bruno A. François. *A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito*. Revista Direito Tributário Atual (RDTA), vol. 37, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1º semestre de 2017. p. 15.

Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.⁶

Daí fazer sentido a referência, feita por parte importante da doutrina nacional, de que tal previsão se trataria de um "poder-dever". Nesse diapasão, sustenta Roque Carrazza:

Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, 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.⁷

Eis a importância de uma interpretação sistemática do texto constitucional, no sentido de levar em conta a Constituição Federal com um todo. Nas palavras do eminente ex-ministro Eros Grau⁸, "não se interpreta o direito (texto constitucional) em tiras". Isto é, ao se extrair a norma contida no art. 155, § 2º, III, CF, deve-se interpretar seu sentido tendo em conta toda a principiologia constitucional que o fundamenta. Nessa linha, o eminente Ministro Luís Roberto Barroso registra:

O direito objetivo não é um aglomerado aleatório de disposições legais, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, que convivem harmonicamente (...). A Constituição, em si, em sua dimensão interna, constitui um sistema. Essa ideia de unidade interna da Lei Fundamental cunha um princípio específico, derivado da interpretação sistemática, que é o princípio da unidade da Constituição.⁹

Ora, *in casu*, há um histórico por detrás do dispositivo constitucional que se está a interpretar, de forma que o contexto da sua evolução, de um tributo "uniforme" até se tornar um imposto seletivo, não pode ser simplesmente ignorado. Embora a

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62. São Paulo: Dialética, nov. 2000, p. 71-72.

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 322-323.

⁸ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juizes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 86.

⁹ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação do direito*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 136-137.

redação seja clara no sentido de que o tributo “poderá ser seletivo”, o mesmo trecho dispõe que tal seletividade se dará “em função da essencialidade”.

Dessa forma, é preciso concluir que todo dispositivo constitucional que dispõe sobre o poder de tributar e sua forma de exercício deve ser lido em conjunto com os princípios que fundamentam todo o sistema¹⁰, em atenção à sua evolução histórica e aos limites semânticos do texto.

Qualquer interpretação que leve em consideração apenas parte de tais vetores será “fatiada”, “parcial” ou “incompleta”. Seguindo esse raciocínio, conforme será abordado no tópico seguinte, o sistema constitucional tributário está fundamentado no princípio da Igualdade Tributária, o qual impõe, em linhas gerais, a justa distribuição do ônus financeiro de custeio da atividade estatal¹¹.

II.2 - O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE COMO FORMA DE REALIZAÇÃO DA ISONOMIA NOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

A natureza essencial ou supérflua do bem tributado é o parâmetro que deve ser utilizado quando da tributação de um bem pelo ICMS, para fins de escalonamento de sua carga tributária.

Pelas características intrínsecas a esses tributos, não é possível aferir características pessoais do consumidor, como sua capacidade contributiva, por meio da análise do *quantum* consumido. Logo, para que seja possível a concretização da **igualdade tributária** em impostos sobre o consumo, é necessária a aplicação do princípio da essencialidade.

A igualdade tributária, prevista no art. 150, II da Constituição Federal, é espécie de projeção do princípio geral de igualdade no campo do direito tributário.¹² Segundo ensina VELLOSO, existem preceitos especiais de igualdade que garantem facetas específicas do princípio da isonomia a cada âmbito normativo, à luz de suas

¹⁰ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 403-404.

¹¹ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária: Igualdade, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade na Tributação sobre o Consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. Edição do Kindle.

¹² CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária: Igualdade, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade na Tributação sobre o Consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 92-93.

finalidades e critérios determinados.¹³ Assim, pode-se dizer que o princípio da igualdade tributária é o aspecto específico da isonomia, prevista no art.5º da Constituição, ao campo tributário.

Apesar do debate doutrinário existente ao redor do tema, tem-se que há formas possíveis de realização da igualdade que não se excluem, mas que preponderam uma sobre a outra, a depender da natureza do tributo em análise. Assim, a capacidade contributiva (resumida pela máxima de que “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”¹⁴) é melhor aplicável aos tributos diretos¹⁵, enquanto que a essencialidade melhor se amolda aos tributos indiretos¹⁶.

Isso porque, no caso de impostos que são suportados pelo consumidor final, inquirir sobre a capacidade contributiva do contribuinte de direito é inócuo, posto que quem arcará com o peso da tributação é, na realidade, o consumidor. Por outro lado, tentar aferir a capacidade do consumidor por meio do consumo é tarefa extremamente problemática, visto que, a depender do produto, um maior consumo não corresponde a uma maior capacidade contributiva.

Há inúmeras variáveis que tornam impossível estabelecer a correlação lógica entre consumo e capacidade contributiva. No caso da energia elétrica, observa-se a influência de fatores como o tamanho da comunidade familiar que consumirá a mercadoria; o dispêndio de tempo gasto habitando a residência e utilizando suas máquinas; a efetividade e modernidade dos aparelhos empregados para economizar energia elétrica; os diferentes tipos de equipamentos utilizados nos estabelecimentos comerciais e fabris, para além de especificidades locais – como a necessidade do emprego de ventiladores em regiões muito quentes do país.

A constatação acima não é nova na doutrina pátria. Quanto ao ponto, Grinover já registrava ser difícil estabelecer, em um ou outro aspecto específico, a

¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 117-118.

¹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

¹⁵ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 285.

¹⁶ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária: Igualdade, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade na Tributação sobre o Consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. Edição do Kindle.

essencialidade de serviços como a coleta de lixo e o fornecimento de água e energia, posto se tratem de "*serviços públicos difusos (ut universi) relativos à segurança, saúde e educação*"¹⁷. Nesses casos, sempre haveria uma exacerbação do caráter essencial do serviço.

Assim também ensina Hugo de Brito Machado Segundo, ao referir que "*a expressão sempre que possível presta-se apenas para reconhecer que em relação a certos impostos é impossível uma disciplina que lhes atribua caráter pessoal*"¹⁸. O autor conclui que, não sendo possível descobrir as características do contribuinte de fato, não haveria como observar a capacidade econômica deste. Portanto, não seria razoável pretender um caráter pessoal em impostos como os incidentes sobre circulação de bens.¹⁹

De igual maneira, na explicação de Misabel Derzi, a "*personalidade sempre que possível*", determinada no art. 145, §1º da Constituição, encontra seu limite nos impostos indiretos. Conforme explica a autora, torna-se extremamente difícil graduar o IPI ou ICMS com base na capacidade econômica do consumidor final. Por essa razão, a autora conclui que a Constituição Federal substituiu os critérios de personalidade na tributação pela seletividade, quando se está a tratar dos impostos supracitados.²⁰

Destarte, a personalidade inerente aos tributos diretos não se aplica para tributação do consumo, vez que é impossível averiguar a condição monetária de quem consome. Atento a tais dificuldades, o constituinte estabeleceu a essencialidade como o princípio apto a fazer valer a igualdade tributária, em se tratando de impostos sobre o consumo.

A partir da essencialidade, inquire-se sobre a natureza da mercadoria em si, de forma que mercadorias essenciais devem ser menos tributadas, ao passo que as supérfluas recebem maior carga de tributação. O texto do art. 155, §2º, III da Constituição é claro ao estabelecer tal escolha, sendo **inegável a essencialidade do**

¹⁷ GRINOVER, Ada Pellegrine, e outros. *Código Brasileiro de Defesa do Consumidor*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1995. p. 140.

¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 105.

¹⁹ *Idem*.

²⁰ DERZI, Misabel. Notas In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 694.

bem comercializado por esta Recorrente, tanto assim que a pretensão aqui pleiteada encontra respaldo na melhor doutrina e interpretação constitucional. .

De acordo com a doutrina pátria sobre o tema, CARRAZZA leciona que a **natureza do bem** passa a ser o fator determinante sobre o qual se apoia a análise da concretização do princípio elegido pelo constituinte, independentemente das características do destinatário ou do *quantum* da mercadoria utilizada.²¹ Nas palavras do autor:

Observamos que a **seletividade do ICMS refere-se à mercadoria ou ao serviço em si mesmos considerados e, não, à sua destinação ou fase de circulação** (operação entre industrial e comerciante, entre atacadista e varejista, entre varejista e consumidor final, etc). Noutros termos, as alíquotas do ICMS não poderão variar conforme a etapa da circulação ou a destinação da mercadoria ou do serviço. Assim, por exemplo, a tributação da venda de limão levada a efeito pelo produtor rural deverá se ser sempre a mesma, pouco importando a se ela se der para consumidor final, para indústria farmacêutica (onde a fruta será utilizada para o fabrico de remédios), para indústria química (onde será utilizado para o fabrico de produtos de limpeza) ou para instituto de beleza (que utilizará em cremes, loções, perfumes e cosméticos em geral)²². (Grifou-se).

Portanto, visando resguardar um critério de justiça fiscal, deve-se buscar onerar menos os bens tidos como mais essenciais à dignidade da pessoa humana²³. Dessa forma, se respeita a igualdade dos contribuintes da melhor forma possível, no que concerne à tributação sobre o consumo: onera-se menos os bens que são consumidos de forma igual por todos e mais aqueles de acesso restrito, cuja natureza é menos essencial.

Logo, pode-se dizer que a obrigatoriedade de observar a seletividade em função da essencialidade pelo legislador infraconstitucional decorre (i) do estado de coisas a ser atingido pela norma - distribuição justa e proporcional do ônus tributário (igualdade tributária) -, (ii) da natureza normativa da seletividade pela essencialidade

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006. p. 379.

²² *Idem*.

²³ Para explanação pormenorizada do princípio da dignidade humana, vide: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. revis. e atual. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 117-119. Ver também BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo*. Belo Horizonte, Fórum, 2012.

(de princípio) e (iii) do fato de tratar-se de norma integrante do sistema constitucional tributário²⁴.

No caso da Recorrente, a alíquota seletiva estabelecida sobre a comercialização de energia elétrica deve observar a natureza do referido bem como forma de cumprir o preceito da essencialidade.

Isso porque a comercialização de energia é a maneira pela qual tal bem intangível é transmitido aos consumidores. Como explica Carrazza, as distribuidoras de energia elétrica não são verdadeiras contribuintes do imposto, uma vez que não praticam operação mercantil, mas apenas possibilitam a transformação da energia em outro bem da vida pelo consumidor.²⁵

Ademais, sabe-se que o ônus de arcar com o referido imposto será invariavelmente repassado ao consumidor, inclusive com o destacamento do valor de ICMS na nota fiscal. **Logo, a tributação sobre a comercialização de energia funciona, na realidade, como ônus tributário sobre seu consumo.**

Daí porque não se poderia dizer que a existência de alíquota de 12% para comercialização a consumidores residenciais que utilizam até 150kwh de energia, ou cooperativas rurais que utilizem até 500kwh, acarreta alguma espécie de realização do princípio da essencialidade. Pelo contrário, tal medida atua em flagrante violação ao princípio supracitado, na medida em que estabelece o *quantum* do bem essencial utilizado como meio de aferir a capacidade econômica do consumidor final, em tentativa de imprimir caráter pessoal ao imposto.

Inobstante, conforme se discorreu acima, o princípio da essencialidade não comporta a tentativa de aferir critérios pessoais do contribuinte de fato. Em vez disso, o princípio propõe a análise do próprio bem comercializado, na pressuposição de que bens luxuosos, ainda que consumidos em menor quantidade, revelarão maiores condições de suportar ônus da tributação, em atenção à isonomia tributária.

Com efeito, presume-se que o agente econômico consumidor de mercadorias supérfluas já supriu com suas necessidades existenciais básicas. O mesmo não pode

²⁴ DERZI, Misabel. Notas In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 694.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 379.

ser aferido em relação a outro indivíduo que continua a consumir bens essenciais, como a energia elétrica.

Dessa forma, urge reconhecer que, independentemente do *quantum* de energia comercializado e consumido, a alíquota estabelecida pelo ESTADO sobre tal bem deve ser a mesma, razão pela qual a reivindicação aqui postulada merece total acolhimento.

II.3- A SELETIVIDADE DO ICMS EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE: CRITÉRIOS JURÍDICOS PARA SUA FIXAÇÃO CONFORME A NATUREZA DA MERCADORIA TRIBUTADA

Como explanado no capítulo precedente, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, III, estabelece, de maneira explícita, que a tributação de ICMS poderá ser seletiva, mas, em o sendo, deverá respeitar o critério da essencialidade. A seletividade está vinculada à essencialidade.²⁶

Na situação em tela, o Recorrido estabeleceu regra segundo a qual bens essenciais estão sujeitos à alíquota zero de ICMS, ao passo que bens luxuosos estão sujeitos à alíquota de 22%. Entre ambos os extremos, o Recorrido reconhece a existência de dois casos intermediários: uma alíquota de 7% para bens "úteis"; e outra, de 18%, para bens em geral, quando estes não se enquadram em outra das categorias.

À vista disso, levando em consideração que a seleção se dará em razão da essencialidade do bem e que "seletivo é o mesmo que selecionar, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide"²⁷, é correto concluir que o Recorrido optou por fazer uso da seletividade como técnica de tributação do ICMS.

Conforme exposto, ao fazê-lo, o Recorrido vincula-se, necessariamente, à adoção da seletividade em função da essencialidade do bem. Cogitar do contrário implica concluir que a inovação do Texto Constitucional de 1988 não ocorreu,

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 438.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n.155, ago. 2008. p. 49-50.

negando-lhe efetividade. Naturalmente, não se pode ignorar que a então novel constituição trouxe um novo princípio a regular as disposições sobre o ICMS, consistente na seletividade pela essencialidade, sob pena de se ignorar a força normativa da constituição, como se respeitá-la fosse uma faculdade a depender da vontade daquele que a interpreta.²⁸

Ocorre que ao fazer a escolha pela seletividade, o Recorrido não seguiu a essencialidade na definição de suas alíquotas para o imposto. Houve violação à observância da norma constitucional da essencialidade, tanto nos termos da doutrina pátria quanto nos termos da jurisprudência da Suprema Corte²⁹.

Segundo Aliomar Baleeiro, adotar a seletividade significa discriminar espécies de mercadorias de acordo com a adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. O ônus da tributação deve recair de forma mais severa sobre produtos supérfluos, de consumo restrito. Em contrapartida, mercadorias essenciais à existência devem ser tratadas mais suavemente.³⁰

Ou seja, dito de forma pormenorizada, as alíquotas do ICMS devem ser, tanto quanto possível, discriminadas pela espécie de mercadorias ou de serviço. Tal distinção deve ocorrer na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias ou dos serviços, isto é, de forma que bens considerados mais supérfluos estejam sujeitos a alíquotas maiores e, em contrapartida, que bens essenciais estejam sujeitos a alíquotas menores ou à alíquota zero.³¹

Na lição de Canazaro, o princípio da essencialidade possui âmbito tanto formal quanto material, na medida em que dita as formas de aplicação e de elaboração da lei. A igualdade tributária veda a utilização de critérios que não estejam em sintonia com os valores promovidos pela Constituição; dá orientação ao aplicador da norma

²⁸ "Segundo o princípio da força normativa da constituição na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da constituição (normativa), contribuem para uma eficácia óptima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a 'actualização' normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência." (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7 ed. 5. Reimpr. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1226).

²⁹ Vide AgReg no RE 702.285/RJ, como se demonstrará adiante.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1984. p 206.

³¹ CARAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 18 ed. rev. e ampl. São Paulo. Editora Malheiros e Editora Juspodivm, 2020 .p. 468.

e impõe a atuação do legislador para promover a igualdade material entre os indivíduos.³²

Ademais, segundo Humberto Ávila, no processo de realização da isonomia tributária, caberia ao Poder Legislativo o papel de fixar, **“sem depois se contradizer”**, quais seriam os elementos fundamentais para a concretização da igualdade.³³ Para o caso em apreço, é certo dizer que, uma vez estabelecidas as alíquotas do imposto em função da essencialidade, não é juridicamente possível a estipulação de novas alíquotas manifestamente incoerentes com os critérios estabelecidos pelo próprio legislador.

Não obstante, no caso trazido à baila, o Recorrido não se valeu da essencialidade ao selecionar as alíquotas estipuladas. Isso porque a energia elétrica, mercadoria com evidente natureza essencial, está submetida a alíquota maior que aquela destinada a bens luxuosos. Quando muito, poder-se-ia questionar se energia elétrica faz jus à categoria de tributação reservada aos bens “mais essenciais de todos”, **mas jamais se poderia cogitar enquadrá-la na categoria mais gravosa, como se tudo lhe fosse mais importante e essencial.**

À vista disso, cabe afirmar ser imprescindível a atuação do Poder Judiciário para corrigir a instituição de alíquotas díspares quando se comparar a natureza do bem e seu respectivo enquadramento. Tendo sido estabelecida a alíquota zero para bens essenciais e a alíquota de 7% para mercadorias úteis, revela-se totalmente exacerbada a estipulação de alíquota de 25% sobre a energia elétrica.

A constatação acima é ainda mais evidente quando se considera a existência de uma categoria geral, estipulada em 18%, e outra, para bens luxuosos, em 22%. Assim, tornar-se-ia necessário, ao menos, que se ajustasse a alíquota para o parâmetro de mercadoria útil. Em qualquer caso, é forçoso reconhecer que uma onerosidade superior ou idêntica àquela reservada para bens de luxo seria completamente inadmissível.

Ilustrativamente, frise-se que negar provimento ao presente recurso seria aceitar que bens luxuosos, como limusines, jóias e metais preciosos sejam

³² CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária: Igualdade, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade na Tributação sobre o Consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 93.

³³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3 ed. São Paulo:Malheiros, 2015. p. 198.

contemplados por uma tributação mais vantajosa do que a energia elétrica, sob um critério de essencialidade. O absurdo é notório, atentando contra qualquer critério de razoabilidade.

Nesse sentido, o Exmo. Min. Relator Ricardo Lewandowski, em paradigmático voto relacionado à majoração de alíquota sobre a energia elétrica de 18% para 25% no Estado do Rio de Janeiro, **consignou ser inadmissível o estabelecimento de alíquota exorbitante em serviço essencial:**

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

[...]

De outra parte, não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, conforme a capacidade tributária do contribuinte, o posicionamento ora defendido visa **proteger o princípio constitucional da seletividade, evitando, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais.**³⁴(Grifou-se).

Dessa forma, percebe-se que esta egrégia Corte já reconheceu que a essencialidade deve guiar a adoção de alíquotas de ICMS por parte do legislador estadual, reajustando os parâmetros do imposto em situação fática muito similar à do presente caso. Pelas mesmas razões de observância ao princípio constitucional, impõe-se o reajuste da alíquota ora discutida, de forma a inserir a energia elétrica no parâmetro de alíquota zero reservado pelo Recorrido a bens essenciais ou, pelo menos, reservar-lhe enquadramento condizente com o de bens úteis ou alíquota geral.

Muito embora se conceda ao legislador certo espaço de discricionariedade na definição de alíquotas, inevitável reconhecer que o conceito de "essencialidade" **está delimitado por um núcleo de significado minimamente determinável.** Conforme explica Dworkin, o poder "discricionário" é relativo, como um espaço vazio

³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgReg no RE 702.285/RJ. Segunda Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 12.08.2014.

circundado por restrições³⁵. No caso em apreço, o legislador, ao selecionar os bens e serviços tidos como essenciais, **encontra limites para tanto no ordenamento jurídico pátrio.**

Acaso se considere a conceituação da essencialidade, instituída na Constituição, como simples forma de recomendar a observância do quão importante determinado bem é no momento da fixação de alíquotas, o que se terá, na prática, é o completo esvaziamento da norma constitucional em favor da discricionariedade dos poderes legislativos e da administração pública. Como bem observam Arthur Neto e Eduardo Kronbauer:

O risco, entretanto, de se considerar a validade daquilo que é essencial apenas com base no convencionalismo legislativo, é o de se impedir um efetivo controle substancial, por uma instância jurídica revisora dessas escolhas, acerca do que efetivamente deve ser considerado essencial em termos de tributação de produtos destinados ao consumo da população.³⁶

Como consequência da visão acima, bens indispensáveis ao adequado desenvolvimento humano poderiam não ser assim considerados, simplesmente porque a decisão majoritária do órgão legislativo competente lhes negou tal natureza. De igual maneira, bens não essenciais podem ter tratamento fiscal favorável, como se essenciais fossem.³⁷

Dessa forma, a norma do art. 155, §2º, III, responsável pela escolha já feita *a priori* sobre o critério o qual deve ser obrigatoriamente observado pelo legislador, deixa de ser regra delimitadora da atividade legislativa e se torna, em realidade, norma permissiva -- exprimindo uma liberdade de ação para que, pela análise do contexto político, estabeleçam-se políticas públicas com base no que for considerado subjetivamente como mais importante em cada caso.

³⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes Editora, 2002. p. 50-51.

³⁶ NETO, Arthur Ferreira; KRONBAUER, Eduardo Luís. *Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivalis de Essencialidade*. *Economic Analysis of Law Review*, v. 11, nº 2, p.30-54, Mai-Ago, 2020. p. 35.

³⁷ *Idem*.

O resultado de tal leitura equivocada é o completo descontrole na estipulação das alíquotas dos entes federados. Veja-se, por exemplo, que o Estado de Goiás estabelece alíquota mais branda sobre “*cerveja que contenha, no mínimo, 16% de fécula de mandioca em sua composição*” a operações internas com energia elétrica.³⁸ De igual maneira, o Estado de Minas Gerais tributa na mesma alíquota a energia elétrica e outros itens como armas, munições e fogos de artifício.³⁹

Não obstante, percebe-se que a doutrina elabora uma forma mais apropriada para definir conceitos jurídicos e evitar a completa discricionariedade do intérprete.

Nesse diapasão, Humberto Ávila ensina que a atribuição de sentido ao texto não pode implicar a conclusão de que não há significado prévio algum antes do término do processo interpretativo. Pelo contrário, o autor reconhece que “*há traços de significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem*”.⁴⁰

Assim, Ávila conclui que expressões, ainda que indeterminadas, possuem um “núcleo de sentido”. O processo de interpretação do texto é, portanto, não apenas construção, mas também reconstrução de sentido com base nestes significados mínimos.⁴¹

Para Wittgenstein, a existência de estereótipos já presentes na comunicação linguística em geral leva à conclusão de que há sentidos prévios ao processo particular de interpretação do sujeito.⁴²

Da mesma forma, Heidegger leciona sobre a existência de estruturas de compreensão *a priori* as quais possibilitam o mínimo entendimento de certas sentenças, quando inseridas no contexto usual da linguagem.⁴³

Por sua vez, Lênio Streck, ao discorrer sobre o assunto, ensina a respeito de categorias de “pré-compreensão” como condição de possibilidade do processo

³⁸ GOIÁS. Decreto nº 4852, de 29/12/97, art.20, §1º, inc. I, “a” e inc. II, “a”, item “11”. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127568>. Acesso em 10/08/2021.

³⁹ MINAS GERAIS. Lei Estadual nº 6.763, de 26/12/75, art. 12, inc. I, “a” e “Tabela F”. Disponível em: “http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.html”. Acesso em 10/08/2021.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 51-53.

⁴¹ *Idem*.

⁴² WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Tradução e apresentação de José Arthur Giannotti. São Paulo. Companhia Editora Nacional, Universidade de São Paulo, 1968, p.70.

⁴³ HEIDEGGER *apud* CORRETH, Emerich. *Questões fundamentais de hermenêutica*. Tradução de Carlos Lopes de Matos. São Paulo: EPU, Ed. Universidade de São Paulo, 1973, p. 49-50.

hermenêutico.⁴⁴ Para o autor, a hermenêutica jurídica não envolve a discricionariedade do intérprete, sob pena de ocorrer a "extorsão de sentido" do texto:

Daí a importância da pré-compreensão, que passa a condição de possibilidade nesse novo modelo de olhar a hermenêutica jurídica. Nossos pré-juízos que conformam com nossa pré-compreensão não são jamais arbitrários. Pré-juízos não são inventados, eles nos orientam no emaranhado da tradição, que pode ser autêntica ou inautêntica. **Mas isso não depende da discricionariedade do intérprete e tampouco de um controle metodológico. O intérprete não domina a tradição. Os sentidos que atribuirá ao texto não dependem de sua vontade**, por mais que assim queiram os adeptos do esquema representacional sujeito-objeto. **E se o intérprete impuser sua vontade, já não haverá hermenêutica. Não haverá compreensão. Haverá uma extorsão de sentido.**⁴⁵ (Grifou-se).

No mesmo sentido, Eros Grau também tece comentários sobre a questão em tela. Ao explicar a relação entre norma e texto, o autor afirma que a norma —produto da interpretação —não é criada *ex nihilo* pelo intérprete, mas já "preexiste" no "*invólucro do enunciado normativo*". O significado da norma jurídica encontra fundamento e referência no sentido originário do texto.⁴⁶

Há, ademais, decisões nas quais o próprio Supremo Tribunal Federal asseverou a impossibilidade de conferir interpretação qualquer aos conceitos empregados na constituição:

As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas, "esto es, tienen un campo de referência indefinido consistente en un foco o zona central y una nebulosa de incertidumbre". Mas isso também significa que, por maiores **que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está "autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar**

⁴⁴ STRECK, Lênio Luiz. *Dicionário de Hermenêutica: 50 verbetes fundamentais da Teoria do Direito à luz da Crítica Hermenêutica do Direito*. 2 ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020. p. 134.

⁴⁵ *Idem*.

⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 41; 46-47.

muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir.⁴⁷ (Grifou-se).

Dessa forma, percebe-se que a ideia de essencialidade do bem já traz consigo uma pré-compreensão calcada nos usos e sentidos comuns da linguagem. Tal concepção possui um conteúdo minimamente determinável e aferível, desvinculado da mera subjetividade daquele responsável por analisar o caso concreto.

Em outras palavras, há um “núcleo duro” atribuível ao conceito de essencialidade e inafastável pelas considerações dos agentes infraconstitucionais, sob pena de violação ao princípio determinado pela Constituição.

Imprescindível reconhecer que houve uma escolha prévia, feita pelo constituinte, no sentido de que bens essenciais devem ser submetidos a menor onerosidade tributária em comparação com bens supérfluos, luxuosos ou simplesmente úteis. Esse é o critério manifestado pelo texto constitucional ao tratar do ICMS.

Conforme leciona Ingo Sarlet, a efetividade das normas constitucionais está vinculada à pretensão de máxima realização do programa normativo estabelecido pelo constituinte no plano concreto da realidade. A Constituição Federal contém força normativa, no sentido de que seus pressupostos tem pretensão de prevalência na solução dos problemas jurídico-constitucionais.⁴⁸

Sendo assim, não subsiste a interpretação da essencialidade como mera “importância” para o legislador infraconstitucional. Quando não há conceito jurídico expresso, o intérprete tem de se socorrer dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem, para a reconstrução semântica da norma.

A energia elétrica compõe, invariavelmente, o núcleo de significado da essencialidade. É preciso interpretar a essencialidade de maneira harmônica com o restante do texto constitucional. Na lição de Caliendo, **“a interpretação sistemática exige uma compreensão coerente do sistema jurídico”**⁴⁹. Ademais, como explica

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 166772. Relator: Min. Marco Aurélio. 12.05.1994. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1568587>.

⁴⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 252-253.

⁴⁹ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 403.

Juarez Freitas, a hierarquização de princípios **“tidos como proeminentes”** exige um exame do conjunto de preceitos que compõem o todo.⁵⁰

Nessa linha, ressalte-se que a Constituição Federal não é neutra na escolha de seus princípios jurídicos, diretrizes políticas e vetores interpretativos: visa-se à promoção da dignidade humana, ao desenvolvimento social, à erradicação da pobreza, à promoção do bem de todos e à construção de uma sociedade justa e solidária. **A essencialidade deve ser interpretada de acordo com tais vetores constitucionais.**

Ainda que existam casos limítrofes nos quais a opção legislativa em reconhecer ou não a essencialidade do bem seja aceitável, sabe-se que há mercadorias e serviços cuja natureza necessária para o desenvolvimento humano, social e econômico é incontestável.

Ao se dizer que determinado bem é essencial, trata-se aqui, justamente, de mercadorias como os medicamentos, o vestuário e o fornecimento de energia, mercadorias sem as quais não se poderia imaginar o funcionamento regular da ordem social.

Quanto ao ponto, Regiane Esturílio ensina que essencial é a mercadoria **“indispensável à satisfação”** de certas necessidades. Como exemplo, a autora cita a moradia, a alimentação, a educação; a saúde; o lazer; o vestuário; o transporte; o trabalho e a segurança.⁵¹

Da mesma forma, Fábio Canazaro se refere, explicitamente, ao fato de que o legislador não é livre para identificar o que é ou não essencial. Segundo o autor, mercadorias e serviços essenciais são aqueles **“indispensáveis”** à promoção das **“finalidades constitucionalmente prescritas”**. Exemplos destas finalidades seriam a promoção da liberdade, da segurança, do bem-estar, da igualdade e da justiça.⁵²

Para Baleeiro, a essencialidade é a qualidade ou o estado do que é essencial, do que é indispensável. Algo que é vinculado a um padrão mínimo de vida e à garantia de bem-estar da sociedade.⁵³

⁵⁰ FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 70.

⁵¹ ESTURÍLIO, Regiane Binhara. *A Seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 192.

⁵² CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 63.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 206.

Ademais, Schoueri também entende que o conceito de essencialidade abarca um significado não apenas de importância individual, mas também de "necessidade coletiva", ensinando que, sob essa perspectiva, *"tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles"*⁵⁴.

E evolui demonstrando que, embora sujeito a certa indeterminabilidade, a essencialidade não é, de forma alguma, conceito discricionário. Para ele, *"o constituinte foi preciso com relação ao critério a partir do qual as alíquotas podem variar: deve-se examinar o produto (no caso do IPI) ou a mercadoria ou o serviço (para ICMS), decidindo sobre sua essencialidade. O foco é no produto, não no contribuinte"*.⁵⁵

Não bastasse isso, cabe lembrar que o próprio legislador elencou as atividades consideradas essenciais para o Estado. Ao dispor sobre o direito de greve, a Lei nº 7.783, de 28/06/89, elencou o serviço de energia elétrica entre o rol de serviços essenciais ao Estado e "necessidades inadiáveis" da comunidade, conforme nota Hely Lopes Meirelles.⁵⁶

Destarte, pode-se dizer que há diretriz normativa, elaborada pelo próprio legislador federal, discorrendo sobre quais serviços devem ser considerados de natureza essencial. Nos termos do art.10 do referido diploma:

Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais:

I – tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis.⁵⁷

Dessa forma, impõe-se a conclusão de que a essencialidade deve ser constatada pelo quão necessário determinado bem é para a promoção dos valores

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 439.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 439.

⁵⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 338.

⁵⁷ BRASIL. Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 10561, 29 jun. 1989.

constitucionais, em especial a dignidade da pessoa humana e as necessidades básicas para seu desenvolvimento e bem-estar.

Nesses casos, a desconsideração da natureza essencial do bem extrapola a margem discricionária do legislador infraconstitucional. A tributação onerosa de mercadorias necessárias ao desenvolvimento humano e social implica arbitrariedade legislativa e, assim, violação ao princípio esculpido na Constituição para orientar a incidência de impostos sobre o consumo.

Logo, percebe-se que o ESTADO rechaça a seletividade pela essencialidade da energia elétrica. Não há, no caso concreto, o cumprimento da exigência de escalonamento das alíquotas com base na essencialidade do bem.

Como se sabe, a energia elétrica é bem de primeira necessidade para a manutenção de empresas, residências e indústrias, bem como para o funcionamento de aparelhos e máquinas de toda sorte. O processamento de alimentos, a distribuição de água potável, a fabricação de peças de roupas e boa parte de quaisquer outras atividades necessárias para a sobrevivência humana dependem do uso de energia.

O reconhecimento da essencialidade da energia elétrica é, portanto, medida imperativa. Os objetivos constitucionais de dignidade da pessoa humana, garantia do desenvolvimento nacional e erradicação da pobreza e da marginalização estão intrinsecamente ligados à utilização de energia. O mesmo pode ser dito quanto aos direitos sociais à saúde, educação, trabalho, lazer e outros.

Não há como se vislumbrar toda a importância notória da energia elétrica, senão como prova de seu pertencimento ao núcleo de significado da essencialidade. Nesse sentido, negar natureza essencial à energia elétrica consiste, na verdade, na relativização absoluta de tal princípio frente às considerações político-fiscais de cada agente público. Concepções dessa espécie levam à discricionariedade do legislador, em detrimento da efetivação das normas constitucionais.

Logo, diante de todo o exposto, premente reconhecer que a energia elétrica é bem essencial que deve estar sempre sujeito ao mínimo possível de ônus tributário, independentemente de o ESTADO ter ou não o reconhecido como tal. Assim, justifica-se a adoção da alíquota zero, prevista na legislação estadual, como corolário da efetivação da norma constitucional da essencialidade no caso concreto.

Contudo, não obstante os argumentos expostos, caso esta egrégia Corte decida que não cabe a redução da alíquota ao mínimo estabelecido, deve ser fixada a alíquota incidente sobre energia elétrica no patamar de mercadoria útil como forma de minimamente preservar a normatividade do art. 155, §2º, III Conseqüentemente, a comercialização de energia elétrica deverá, nesse caso, sujeitar-se à alíquota de 7%.

III- DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer a V. Exa. seja, no mérito, deferido o presente Recurso Extraordinário, de forma que:

a) Seja reduzida a alíquota de 25% sobre a comercialização de energia elétrica para a alíquota zero, tendo em vista se tratar de mercadoria essencial, com base nas razões já aduzidas;

b) Subsidiariamente (a), seja reduzida a alíquota de 25% sobre a comercialização de energia elétrica para a alíquota de 7%, destinada a bens especialmente úteis, com base nas razões já aduzidas;

Nesses termos, pede deferimento.

LOCAL/DATA

XXXXXXXXXX

OAB-XXXXXXXXXXXX

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 19. ed, rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA. Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1984.

BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo*. Belo Horizonte, Fórum, 2012.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação do direito*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgReg no RE 702.285/RJ. Segunda Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 12.08.2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. AgReg no RE 235794. Segunda Turma. Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14/11/2002

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 166772. Relator: Min. Marco Aurélio. 12.05.1994. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1568587>.

BRASIL. Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 10561, 29 jun. 1989.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade Tributária: Igualdade, Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade na Tributação sobre o Consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. 5. Reimpr. Coimbra: Almedina, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 18 ed. rev. e ampl. São Paulo, Editora Malheiros; Editora Juspodivm, 2020.

CHIASSONI, Pierluigi. *Técnica da Interpretação Jurídica*: breviário para juristas. Tradução: Mitidiero e outros. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CORRETH, Emerich. *Questões fundamentais de hermenêutica*. Tradução de Carlos Lopes de Matos. São Paulo: EPU, Ed. Universidade de São Paulo, 1973.

DERZI, Misabel. Notas In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes Editora, 2002.

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

FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GOIÁS. Decreto nº 4852, de 29/12/97, art.20, §1º, inc. I, "a" e inc. II, "a", item "11". Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127568>. Acesso em 10/08/2021.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

GRINOVER, Ada Pellegrine, e outros. *Código Brasileiro de Defesa do Consumidor*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1995.

GUIMARÃES, Bruno A. França. *A Seletividade do ICMS sobre o Fornecimento de Energia Elétrica e sua Repetição de Indébito*. Revista Direito Tributário Atual (RDTA), vol. 37, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1º semestre de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n.155, ago. 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 62. São Paulo: Dialética, nov 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2007 .

MINAS GERAIS. Lei Estadual nº 6.763, de 26/12/75, art. 12, inc. I, "a" e "Tabela F". Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.html. Acesso em 10/08/2021.

NETO, Arthur Ferreira; KRONBUER, Eduardo Luís. *Princípio da Seletividade: Duas Concepções Rivalis de Essencialidade*. Economic Analysis of Law Review, v. 11, nº 2, p.30-54, Mai-Ago, 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 10 ed. revis. e atual. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

STRECK, Lênio Luiz. *Dicionário de Hermenêutica: 50 verbetes fundamentais da Teoria do Direito à luz da Crítica Hermenêutica do Direito*. 2 ed. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Tradução e apresentação de José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional, Universidade de São Paulo, 1968.

V Tax Moot Brazil

EQUIPE Nº 528

CONTRIBUINTE

Isabella Regina Do Amaral Schio
João Pedro Ferreira De Castro Maia
Lara Soares Do Carmo
Mariane Lima Duarte
Melissa Zacarias De Oliveira
Victoria Pagnosi Guimarães
Vitor Goulart De Castro
Wesley Jordão Bezerra

**AO EXCELENTÍSSIMO (A) SENHOR (A) DOUTOR (A) MINISTRO (A) DOEXCELSSO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º _____ RECORRENTE: SOUTO
BORGES LTDA.
RECORRIDO: ESTADO**

SOUTO BORGES LTDA., já qualificada nos autos supra indicado que move em face de **ESTADO**, comparece, por intermédio de seus advogados que a esta subscrevem, mui respeitosamente, para fins de apresentar suas alegações finais em forma de **MEMORIAIS**, reiterando suas razões de fato e fundamentos de direito que ensejam ao provimento do presente Recurso Extraordinário, para firmar o quanto segue:

I. DA SÍNTESE DO CASO EM TELA

A demanda judicial que resultou o presente recurso interposto pela Recorrente face ao Estado versa sobre o reconhecimento da essencialidade do serviço prestado por esta – comercialização e distribuição de energia elétrica, a ponto de ser incremento das demais atividades a serem exercidas em sede comercial, empresarial e até industrial, além de ser fornecimento básico de desenvolvimento à população, e assim estabelecer alíquota de ICMS que seja conivente com sua essencialidade e razoável em contraponto das demais, requerendo-se a adoção de alíquota menor à recolhida atualmente pelo fisco, de 25% pela comercialização em geral e 12% para consumidores residenciais que adotem até 150KwH e cooperativas rurais que fazem uso de até 500KwH.

As sucessivas demandas judiciais interpostas nos tribunais que antecedem a esteforam julgadas improcedentes, em primeira e segunda instância, considerando acertado entendimento de que não há porquê ser adotada a seletividade no caso em tela.

Não satisfeito com as decisões proferidas, o Recorrente interpôs o presente Recurso Extraordinário a este Colendo Supremo Tribunal Federal na finalidade de ter

seu direito reconhecido e assim conhecido e provido o Recurso Extraordinário, pelos fatos e direitosa seguinte expostos.

II. DO DIREITO

II.A – DA SELETIVIDADE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

À título de contextualização, para adentrar a essencialidade do ICMS no bojo da atual Constituição Federal, é necessário digressão a respeito da natureza normativa específica da seletividade.

A Lei Magna prevê o recolhimento do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) no seu art. 82, § 1º.

Acerca do assunto, o Doutrinador Humberto Ávila disserta que a espécie normativa pode ser trifurcada em critérios dissociativos. O primeiro critério analisado é o da natureza do comportamento pré-determinado, ou seja, se há correlação direta ou até indireta da produção de seus efeitos em relação ao fim que deveria ser atingido; O segundo critério possível de observação é quanto a justificção exigida, isto é, se há devido atendimento entre o enunciado normativo e sua justificção antes da aplicação da norma; por fim, vê-se sob o critério da medida de contribuição para decisão, quer se dizer o patamar de contribuição normativa para decisão sobre sua aplicabilidade ao caso. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.)

Estimados tais considerações, o r. Doutrinador traça um paralelo de conceitualização de regra e princípio dentro da sistemática das espécies normativas supracitadas. Assim, delinea que a regra detém obrigação iminente de adoção da conduta prevista no núcleo normativo e o dever indireto de conservar a integridade entre a finalidade implícita e os princípios superiores do ordenamento jurídico, já o princípio deve ser visto como um promovedor do Estado ideal, desta forma, exercer a conduta adequada para cumprir o fidedigno objetivo para o qual foi criado.

Outra análise possível, é de que a regra pode ser vista como a equivalência entre o conceito da norma e o conceito do fato. O princípio, por seu turno, se entende como a ligação dos efeitos que uma conduta pode produzir em contraponto ao

Estado ideal das coisas. Por fim, extrai-se que a regra é tipo de norma decisória e abrangente, ao passo que o princípio se mostra com perfil complementar, uma vez que visa colaborar dentro da razoabilidade para tomada de decisão do Magistrado.

Considerando tais características, é que Ávila define que o princípio se porta empata mais de vincibilidade muito maior quando comparado com a regra, uma vez que esta é, na maioria das vezes, intransponível. Neste passo, é fato que a regra, enquanto norma ampla, abrange a todos que a ela estão sujeitos, e daí, importa lembrar que numa sociedade há diversidade, e com isso, a regra nem sempre produzirá o efeito pretendido inteiramente a todos.

Por esta razão, é fundamental que se olhe às diferenças ímpares e assim empregarem mecanismo diferente para que atenda às singularidades, de forma a promover a igualdade. E assim se criam as exceções à regra, situações excêntricas que reclamam valores substancialmente específicos e formais de segurança jurídica que são digressivos à regra. Percebe-se que as exceções vêm à tona para promover certo equilíbrio da justiça social e individual.

Feitas tais distinções entre os conceitos e aplicabilidade entre a regra, as exceções e princípio, é exequível o posicionamento de que em um eventual conflito normativo entre regra e princípio, prepondera a regra, por se mostrar em maior grau de afetação em decidibilidade e difícil superabilidade, portanto, é mais rígida.

Pois bem, trazido tais preceitos ao nosso caso em concreto, ao analisar a norma constitucional que prevê a seletividade em função do ICMS, percebe que ela demonstra comportamento de regra, uma vez que é norma descritiva e não finalística, já que demonstra uma obrigação ou até permissão, dependendo da interpretação que se adote do artigo 155 da Constituição Federal, ao contrário de princípio, pois como já esposado, se expressa como estado ideal.

Corroborando com o entendimento, o fato de que para invocar o aludido artigo é necessária justificativa fática jurídica que associa a conduta praticada com o conteúdo semântico disposto na lei, ou seja, é encontrada harmonia entre sua utilização, aplicação em conjunto com os princípios basilares do ordenamento jurídico, mormente o princípio da igualdade.

Até mesmo porque, em simples leitura, é identificado a capacidade de gerar uma solução específica para determinada questão, qual seja, a adoção do critério da

essencialidade para configurar e complementar a seletividade de um determinado tributo.

Isso é muito bem observado quando se comparado a seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados e a seletividade do ICMS, haja vista que ambos incidem sobre o consumo, em específico pela produção e circulação de produtos, serviços e mercadorias, ainda por serem indiretos.

Embora apresentem grande semelhança, quando olhado para a Lei Maior, esta similitude se abala vez que o tratamento da seletividade do IPI é proposto em função da essencialidade do produto objeto (art. 153, § 3º, inciso I), ao passo que o ICMS mira a essencialidade condicionada a mercadoria e serviços (art. 155, §2º, III).

Curioso que esta distinção não foi recepcionada na Constituição pretérita de 1967, cujo ICM (assim denominado à época) se portava como tributo de incidência simétrica à materialidade por ele atingida. Por outro lado, a fração era versátil à operação, sendo constante no que tange as mercadorias tributadas. O IPI, na oportunidade apresentava obrigatoriedade quanto a seletividade em função da essencialidade do tributo, nos moldes do artigo 22, § 4º, da Constituição Federal de 1967, apesar de que a classificação em razão da imprescindibilidade é fato da Constituição Federal de 1946.

Com isso, percebe o cuidado do legislador federal ao pré-estabelecer a seletividade em função da essencialidade do IPI, ao contrário do legislador estadual, que na legislação vigente, mesmo tendo faculdade para tal, não o fez.

Nesta esteira, Carrazza sustenta que a Lei Maior ostenta norma cogente, de forma que a faculdade disciplinada corresponde ao dever, assim, conclui que o *"ICMS deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços"*. (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015).

Segundo exprime a lógica constitucional, as normas que estão lá sedimentadas apresentam caráter de dever e não discricionário. Assim, uma vez optada pela instituição de tributo seletivo, está deverá, necessariamente, atuar em função da essencialidade do objeto do tributo, este é o entendimento de Machado Segundo:

"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. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório." (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62. São Paulo: Dialética, 2000.).

Desta forma, tanto o IPI quanto o ICMS possuem finalidade de repasse do tributo aos entes da cadeia produtiva ou consumerista até que seja totalmente sustido pelo consumidor final. Então, a seletividade está intrinsecamente ligada ao consumidor final, sendo esta potência contributiva o norte das alíquotas dos aludidos impostos em função da essencialidade dos produtos e dos serviços.

Se assim não fosse, não vigoraria o liame em reduzir a tributação de medicamentos e alimentos, por exemplo, vez que são produtos de intenso consumo, produção e circulação.

Nesta senda, Schoueri doutrina que a regressividade tributária é clarividente quando se leva em consideração que o percentual de capital designado ao consumo é decrescente conforme o aumento do poder aquisitivo do contribuinte. De fato, um indivíduo que detém capital subsistente gasta a maior parte do seu ganho com produtos e mercadorias necessários sua sobrevivência, o que reverte, proporcionalmente, monta considerável de seus gastos em tributação do consumo, isso é, renda consumida, ao passo que, o indivíduo opulento tende a arcar, proporcionalmente, parcela menor de seus rendimentos com produtos e mercadorias de consumo, logo, acaba não sendo tão impactado com a tributação pesada quanto ao indivíduo que não goza do mesmo poderio. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.)

Nesta vertente, a predisposição de atribuir a regra da seletividade para os dois tributos incidentes sobre o consumo, mormente o ICMS, no que tange a Constituição de 1988, está na aspiração de promoção dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva.

Nesta esteira, resta claro que a seletividade consagra o princípio da capacidade contributiva, sendo fundamental sua observância a respeito dos bens

ou serviços de prima necessidade. Aqui, convém fazer um adendo para a crítica realizada por Humberto Ávila, ao preceituar que a conceituação da seletividade é um desdobramento da capacidade contributiva, vez que, antes disso, pode ser sedimentada como igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro de dignidade da pessoa humana. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.)

Assim, a capacidade contributiva de um indivíduo poderá ser avistada após estesatisfazer todos os gastos mínimos para sua existência e de sua família, pois, se a seletividade dependesse integralmente da capacidade contributiva, estaríamos dando azo ao antagonismo lógico do conceito normativo dessa, que somente se iniciaria quando findo o consumo do sujeitopassivo, portanto, o embasamento da seletividade em outros parâmetros normativos constitucionais determina o dever do Estado em estimular a obtenção de bens que sejam necessários a proteção da dignidade humana.

Em arremate, a seletividade está interligada com a igualdade em sua essência normativa metódica, isto é, o postulado normativo estruturador e atribuidor de seus fundamentos preditos no texto constitucional. Ademais, a própria Carta Magna determina a capacidade contributiva como regra geral de aplicabilidade tributária, devendo ser adquirida sempre que possível, conforme artigo 145, § 1º, ou seja, sempre que a hipótese material de incidência autorizar a consideração dos elementos pessoais, com exceção dos tributos opostos a personalidade do contribuinte, principalmente o ICMS e o IPI. O alegado fica mais evidente quando se trata de um produto, a princípio, com alíquotas diminuídas em razão de sua essencialidade, ter complicação mercantil que perpassa na concorrência dos agentes de produção, acabando, portanto, a não oferecer preço razoavelmente baixo em relação a capacidade contributiva de seus consumidores.

Não obstante, mesmo percebendo a relevância dos argumentos em contraponto apresentados pela Recorrida, não se pode olvidar que a seletividade em função da essencialidade, *a priori*, é um desmembramento prático do princípio da igualdade e, *a posteriori*, permite apurar a capacidade contributiva na tributação denominada indireta em razão dos produtos tidos como essenciais a subsistência da sociedade. Assim, quem consome produtos considerados supérfluos demonstra

maior capacidade contributiva, e por consequência, maior aptidão de carga tributária mais elevada.

Neste ponto, mister destacar que a capacidade contributiva, princípio fundamental do direito tributário pátrio e olheiro da seletividade em função da essencialidade, deve estar sempre presente, ou porque a seletividade se mostra preponderantemente com função fiscal asseguradora da igualdade, o que é imprescindível para o Estado Democrático e para a Justiça Tributária, ou presente na função extrafiscal da seletividade que reclama a ponderação entre a capacidade contributiva e os princípios que regem a ordem econômica.

Constata-se, então, que a seletividade seria o meio pelo qual, os impostos em que a personalização se mostra inexecutável, como é o caso aqui discutido, se efetivaria a isonomia, quer adaptando a tributação à capacidade tributária do contribuinte, apurada, de forma imprópria, quer atingindo a finalidade extrafiscal, no ponto que o imposto estimula ou desestimula suas práticas, como é o caso da tentativa de desestimular o consumo de bebidas alcoólicas e cigarros, vez que são nocivos à saúde.

Ademais, necessário destacar que a Constituição Federal estabelece regras claras as quais os estados federados devem atender ao instituir o ICMS, notoriamente que esta espécie tributária não poderia ser cumulativa (art. 155, § 2º, inciso I, CF/88), bem como preconiza que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços sobre os quais são sujeitos sua incidência (art. 155, § 2º, inciso III, CF/88).

Resta evidente, portanto, comando constitucional a determinar que os produtos e serviços de natureza essencial devem ter suas alíquotas de incidência do ICMS mitigadas com relação a outros produtos e serviços que não possuam tal natureza, de modo que a variação de alíquotas seja estabelecida de forma proporcionalmente inversa a sua essencialidade, ou seja, quanto maior sua essencialidade, menores deverão ser as alíquotas.

Com efeito, essa regra, consagrada pela doutrina como o "princípio da seletividade tributária" é, nada mais que um desdobramento da proteção à dignidade da pessoa humana, supra princípio sobre o qual a própria República brasileira se fundamenta (art. 1º, inciso III, CF/88).

Conforme já asseverado anteriormente, em nossos tempos a essencialidade da energia elétrica transcende a necessidade do uso individual e residencial, sendo insumo basilarnão somente para o desenvolvimento das atividades econômicas humanas, dos serviços mais simples aos complexos parques industriais, como também imprescindível para a revolução tecnológica que vivemos, que como visto neste período pandêmico, promoveu a manutenção do acesso à saúde, via os serviços de telemedicina autorizados de forma inédita no país, bem como à educação básica, via *internet* ou transmissões televisivas às comunidades mais carentese distantes de grandes centros urbanos.

Logo, evidente que o estabelecimento de altas alíquotas sobre a energia elétrica, além de ser uma inconstitucionalidade, desencadeia uma elevação de preços sobre todos os outros bens e serviços que de algum modo a utilizam para serem desenvolvidas, cumulando-sea cada etapa em que é utilizada, isto sem contar o usuário final, que arcará com tais custos tantoao adquirir o bem ou o serviço, como ao utilizá-lo com o auxílio da rede elétrica de sua residência ou empresa.

Assim sendo, deve-se considerar que o adquirente final é quem determinará a aplicação do princípio da seletividade, o que no caso da energia elétrica, trata-se de um bem/serviço de alcance universal (ou ao menos deveria ser), logo, alcançando as classes sociaismais vulneráveis até as mais ricas.

Considerando, ainda, que o Brasil é um país pobre, que a maioria de sua população não aufere renda capaz de suprir todas as suas necessidades básicas e que a permitapoupar para eventuais imprevistos, é imperativo que as alíquotas incidentes sobre a energia elétrica sejam fixadas e permaneçam nos menores patamares possíveis.

Isto não por mera liberalidade, mas pelo fato da energia elétrica ser um elementotão vital a nossa sociedade que, ao dificultar-se o acesso barato a este insumo, impede-se não somente a possibilidade de que cada cidadão possa viver com o mínimo de dignidade, como odesenvolvimento da própria sociedade e do país como um todo, visto as mais diversas formas e usos da energia elétrica.

Veja-se, por exemplo, o aumento de preços decorrentes do aumento das alíquotasdo ICMS no estado do Rio Grande do Sul, no ano de 2016:

Aumento das alíquotas do ICMS no RS¹

- Alíquota básica Quanto é:

17% Quanto vai ser: 18%

Aumento: 1,22%

Impacto: quem gastava R\$ 50 em roupas, iria gastar R\$ 50,61.

- Gasolina e etanol Quanto é:

25% Quanto vai ser: 30%

Aumento: 7,14%.

Impacto: quem gastava R\$ 200 com gasolina, iria gastar R\$ 214,29.

- Energia elétrica Quanto é:

25% Quanto vai ser: 30%

Aumento: 7,14%.

Impacto: quem gastava R\$ 100 com energia, iria gastar R\$ 107,14.

- Telefonia fixa e móvel Quanto é:

25%

Quanto vai ser: 30% Aumento:

7,14%.

Impacto: quem gastava R\$ 100 com telefone, iria gastar R\$ 107,14.

À época, economistas projetaram que o impacto sobre a sociedade seria generalizado, posto que, mesmo os produtos que não tiveram suas alíquotas alteradas, notoriamente os da cesta básica, teriam aumento de preços em decorrência do chamado "efeito cascata", dado que a energia elétrica e os combustíveis estão na origem da produção e comercialização de bens e serviços.²

Contudo, mesmo com dados que demonstram a penalização da sociedade, em especial os mais carentes, com a fixação de valores abusivos sobre a energia elétrica, Tribunais estaduais ainda mantêm entendimento, no mínimo, controverso acerca dessa questão, como demonstra o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Estado do Pará:

Tributário. ICMS. Energia elétrica. Seletividade. Essencialidade. Alíquota. 1. O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Art. 155,

§ 2º, III, da CR. 2. No Estado do Rio Grande do Sul, o ICMS é seletivo, variando as alíquotas do imposto de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços. Em relação à energia elétrica, as alíquotas são de 12% e 25%, de acordo com a natureza do consumo (rural, residencial e industrial). Lei Estadual 8.820/89. **Ofato de o serviço de energia elétrica ser essencial não impede o legislador dentro da sua liberdade conformadora de fixar em 25% a alíquota para os demais usuários.** Os princípios da seletividade e da essencialidade invocados não impõe a limitação pretendida pela parte. Recurso desprovido." (TJRS, Apelação Cível n. 70059908293, Rel. Des. Maria Isabel de Azevedo Souza, 22ª Câmara Cível, publicado em 03.07.2014)

Ao debruçar-se sobre este tema, o Supremo Tribunal Federal, exercendo seu papel de guardião constitucional, manifestou-se pela essencialidade da energia elétrica e sobre a inconstitucionalidade da fixação de alíquotas exorbitantes sobre esse insumo, conforme extrai-se da seguinte decisão:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Serviço de energia elétrica e de telecomunicações. Majoração de alíquota. Princípio de seletividade. Declaração de inconstitucionalidade pelo órgão especial do Tribunal de Justiça. Agravo regimental a que se nega provimento. I - Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II - No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações - serviços essenciais - porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III - Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV - Agravo regimental a que se nega provimento." (STF, RE n. 634.457/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 05.08.2014, Segunda Turma, DJe-157, divulg. 14.08.2014, public. 15.08.2014)

Tanto que, no ano de 2014, com base em voto do Ministro Relator Marco Aurélio Mello, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria no

sentido de que cumpre à Corte Superior “definir a espécie, sobretudo o alcance do disposto no artigo 155,

§ 2º, inciso III, da Constituição Federal”, ainda mais levando em consideração que o “quadro é passível de repetir-se em inúmeros processos considerada a prática de alíquotas diferenciadas quanto a energia elétrica e serviços de comunicação”.

II.B – DA ESSENCIALIDADE DO ICMS

Honorável Magistrado, ocorre que, conforme a legislação vigente no Estado, a alíquota recolhida pela empresa SOUTO BORGES LTDA. na incidência do ICMS sobre energia elétrica é de 25%, ao passo que em determinadas situações em que a comercialização da energia tem como destinatários consumidores físicos residenciais atendendo o limite de 150Kwh e para com produtores rurais com utilização máxima de 500 Kwh, o imposto é calculado mediante a aplicação de alíquota de 12%.

Contudo, a referida legislação estadual estipula também as seguintes alíquotas para as determinadas espécies de comercialização:

ALÍQUOTAS DOS SERVIÇO	
Alimentação, medicamentos e vestuário	0%
Mercadorias especialmente úteis	07%
Mercadorias em geral	18%
Itens luxuosos	22%

Destarte, invocamos o princípio da igualdade constitucional, previsto no art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Tal princípio versa que é dever tratar aqueles iguais igualmente e os diferentes diferentemente para que seja adotada uma postura de equidade. E esta empresa entende que o fato da norma estadual regular como alíquota a ser recolhida o valor mais caro para a comercialização de energia elétrica é algo que urge ser revisto pela essencialidade deste produto.

Tratar os diferentes de maneira desigual é um princípio fundamental para a vigência de um Estado Democrático de Direito, de modo que este deva ser respeitado em todas as searas judiciais e sociais. Tal princípio parte da ideia de que a desigualdade no tratamento deve ser realizada, por parte do mediador, no caso em tela, o Estado, a fim de reduzir as diferenças e promover o melhor andamento das relações entre os entes tutelados.

Pois bem, imaginemos a atual situação pandêmica pela qual o mundo está passando e o programa de vacinação brasileiro. Suponhamos que nesta situação há dois estudantes, X e Y, estudante de enfermagem e estudante de administração, respectivamente, e ambos estão no último ano da graduação, aptos a trabalhar. Baseados neste caso, qual dos dois indivíduos teria prioridade a ser vacinado? O estudante de enfermagem, claro. Pois este tem aptidão para atuar no combate ao vírus e, ao ser imunizado, se torna ainda mais qualificado para trabalhar em hospitais.

O caso em tela se assemelha ao exemplo dado no parágrafo anterior, de modo que, ao nos referirmos ao estudante de enfermagem, remetemos à Empresa Recorrente, única comercializadora de energia elétrica dentro do Estado. E neste caso, temos o posicionamento de ALHO NETO (2018) que diz:

“(...) o item que obtiver alta essencialidade para o consumo popular terá sua alíquotade incidência do imposto mitigada em comparação com aqueles produtos de natureza supérflua, isto é, que atendem ao consumo de poucos, geralmente de classes mais abastadas.”

Discorrer sobre a essencialidade da energia elétrica num aspecto capitalista fogado espectro jurídico e atende a visão de mundo daqueles que se submetem à esta discussão. A legislar sobre as alíquotas a serem recolhidas em decorrência do ICMS, o Estado deveria ter a visão da essencialidade e da fundamentabilidade da energia elétrica para que as demais atividades sejam desenvolvidas, além de que, a energia elétrica é um dos pilares do desenvolvimento social e uma das garantias, e neste tema, temos a defesa da autora Máisa Medeiros Pacheco de Andrade, que, em sua obra “O direito social fundamental de acesso à energia elétrica e a atuação estatal”, defende que:

“O acesso aos serviços públicos de eletricidade é fator determinante para a preservação da dignidade humana, princípio constitucional insculpido no art.1º da Constituição Federal, e para a promoção do desenvolvimento, figurando-se como um direito de todos e dever do Estado de atuar no sentido de universalizar o acesso a este bem.” (ANDRADE, Máisa Medeiros Pacheco de. **O Direito social fundamental de acesso à energia elétrica e a atuação estatal.**)

E neste sentido, observamos que, com a vigência da atual legislação estadual, é imposto à empresa o pagamento de 12% da arrecadação da venda e comercialização da energia elétrica para pessoas físicas que utilizem essa para fins residenciais. Agravadas as situações já descritas anteriormente, principalmente a situação pandêmica pela qual a sociedade mundial enfrenta, em decorrência do vírus Covid-19, e o aumento exponencial do índice de desemprego no Brasil, que, segundo dados do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), é de 14,7% do efetivo de pessoas aptas ao trabalho, fazem com que, cada vez mais, as famílias tenham dificuldades de custear gastos básicos, como a energia elétrica, o que leva o Brasil novamente à linha da pobreza, acumulado ao fato de que os períodos de seca no Brasil estão cada vez mais recorrentes, o que gera o aumento do custo de energia, com base no sistema de “bandeiras”, adotado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) por meio da Resolução Normativa nº 547/2013.

É de consenso social que o custo para recolhimento de impostos, na presente situação, é repassado ao cidadão, o qual se vê obrigado a arcar com despesas cada vez mais caras para que possa ter o mínimo de dignidade social, e nestes termos, temos o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 0075953-90.2018.8.09.0139, julgado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 2019.

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO SUBMETIDO AO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. FATURAS EMITIDAS COM VALORES ABUSIVOS. DANOS MORAIS COLETIVOS. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA.

IMPOSSIBILIDADE. 1. Decorre o presente recurso especial de ação civil pública ajuizada pelo Ministério Público do Estado de Goiás contra a Companhia Energética de Goiás – CELG, objetivando o recálculo das faturas de consumo de energia elétrica, contendo

valores abusivos, bem assim o pagamento de danos morais coletivos. 2. O Tribunal de origem fez juízo de matéria fática para assentar que foi demonstrado o nexo de causalidade entre a conduta da concessionária e os danos sofridos pelos consumidores, bem assim para estabelecer que o valor da indenização por danos morais coletivos se mostra justo e adequado. Assim, sem novo exame de fatos e provas, providência vedada nesta instância pela Súmula 7/STJ, não há como examinar as alegações em sentido diverso da recorrente. 3. Agravo interno não provido.

O caso fático acima referido se trata de um litígio, promovido pelo Ministério Público do Estado de Goiás em face da Companhia Energética de Goiás, por entender que há cobrança de valores abusivos pela distribuição de energia elétrica. Imaginemos, Nobres Magistrados, que tal caso seja vinculado à empresa Souto Borges.

Tal hipótese se desvinculará da única e exclusiva responsabilidade da empresa, sendo repassada ao Estado, que cobra taxas abusivas em uma matéria que deveria sequer ser recolhida, por se tratar de um produto fundamental para o desenvolvimento humano.

II.C – DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

No período atual da civilização, a energia elétrica é considerada um bem essencial. Sua ausência acarretaria a paralisação do processo produtivo e na circulação de riquezas. A energia elétrica é a força motriz que gera o desenvolvimento econômico-social.

A Constituição Federal dispõe aos seus Estados-membros a faculdade de efetuar a seletividade das alíquotas do ICMS, contudo, isto não pode significar a liberdade do legislador em impor alíquotas exorbitantes para mercadorias e serviços essenciais.

O ICMS tende a não ser cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços do respectivo Estado ou Distrito Federal.

No respectivo caso, a alíquota de 25% para energia e serviços de comunicação representa uma vasta e exacerbada violação ao preceito constitucional que faculta a sua seletividade. Não é razoável que a energia elétrica seja menos necessária ou importante do que a generalidade das mercadorias gravadas com a alíquota de 18%. Cabe ao Judiciário, no caso em exame, pronunciar-se sobre a quebra do princípio da seletividade, também se atentando ao princípio da razoabilidade e ao verdadeiro significado da expressão "seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

A caracterização de tratamento diferenciado e discriminatório da lei ao determinar a alíquota de 25% para a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, em relação à alíquota fixada para outros produtos, no patamar de 18%, transforma-se em algo totalmente desproporcional e irrazoável.

A determinada lei estadual utiliza critério aleatório e dissociado dos princípios constitucionais da isonomia e dos critérios da seletividade e da essencialidade, ela ofende a Constituição Federal ao fixar a alíquota de energia elétrica e telecomunicações em um patamar majorado em relação a outros produtos de menor importância social.

Como exemplo, no que se refere às alíquotas de energia elétrica, o Estado do Mato Grosso do Sul prevê as seguintes alíquotas:

- a) 17% energia elétrica destinada a comerciantes, industriais e produtores;
- b) 17% energia elétrica destinada a consumidores residenciais cujo consumo mensal seja de um a duzentos quilowatts. hora (kWh);
- c) 17% energia elétrica destinada à iluminação pública, aos poderes e aos serviços públicos;
- d) 20% energia elétrica destinada a consumidores residenciais cujo consumo mensal seja de 201 a quinhentos quilowatts-hora (kWh).

À título de análise e comparação, o estado de São Paulo, conforme previsto no art. 52, inciso II, do RICMS/SP, devem ser aplicadas as seguintes alíquotas:

- a) quando a venda for destinada aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo: 7% (sete por cento) e
- b) quando a venda for destinada aos Estados das regiões Sudeste: 12% (doze por cento).

Dessa forma, fica nítido o abuso tributário nas alíquotas de energia elétrica e telecomunicações no respectivo caso. Sendo dever do Estado nas reparações necessárias, observando os princípios supracitados.

Ainda, ao discorrer sobre a essencialidade da energia elétrica, vemos esta absolutamente atrelada às hipóteses de desenvolvimento humano, ao passo em que as condições mínimas de dignidade do homem dependem de serviços prestados por materiais de energia elétrica.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, por meio do Agravo de Instrumento nº 0053373-87.2013.8.19.0000, julgou a empresa Light Serviços de Eletricidade

S.A. à prestar informações sobre interrupções no fornecimento de energia, por considerar esta um direito fundamental do homem.

AGRAVO DE INSTRUMENTO - CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO - AÇÃO CIVIL PÚBLICA - TUTELA ANTECIPADA DETERMINANDO QUE A RÉ AGRAVANTE APRESENTE NO PRAZO DE TRINTA DIAS, PROJETO QUE IDENTIFIQUE AS CAUSAS E AS SOLUÇÕES NECESSÁRIAS PARA SANAR EM DEFINITIVO OS PROBLEMAS EXISTENTES NA REDE ELÉTRICA DO MUNICÍPIO DE RIO CLARO – DETERMINAÇÃO DE IMPLANTAÇÃO NO PRAZO MÁXIMO DE SEIS MESES, DEVENDO, AINDA, CUMPRIR, NO MESMO PRAZO, AS METAS DOS INDICADORES DE CONTINUIDADE DO SERVIÇO FIXADAS PELA ANEEL, SOB PENA DE MULTA – INEXISTÊNCIA DE USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA ANEEL OU VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES - INAFASTABILIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL (ART. 5º, XXXV DA CRFB) - INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS CIVIL, PENAL E ADMINISTRATIVA – DECISÃO AGRAVADA QUE DETERMINA À CONCESSIONÁRIA AGRAVANTE O CUMPRIMENTO DAS METAS E INDICADORES DE CONTINUIDADE DO SERVIÇO FIXADOS PELA PRÓPRIA AGÊNCIA REGULADORA E ACEITAS PELA CONCESSIONÁRIA QUANDO DA OUTORGA FUNÇÃO INSTITUCIONAL DO PARQUET DE PROMOVER O INQUÉRITO CIVIL E A AÇÃO CIVIL PÚBLICA, PARA A PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO E SOCIAL, DO MEIO AMBIENTE E DE OUTROS INTERESSES DIFUSOS E COLETIVOS – AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO PELA ANEEL E ENCAMINHADO ATRAVÉS DE CÓPIA À PROMOTORIA DE JUSTIÇA DE TUTELA COLETIVA, NO QUAL

SE CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PERÍODOS EM QUE A CONCESSIONÁRIA AGRAVANTE NÃO CUMPRIU OS PADRÕES MÍNIMOS DESEJADOS E ESTABELECIDOS PELA AGÊNCIA REGULADORA, O QUE VEM A REFORÇAR A NECESSIDADE E UTILIDADE DA PROPOSITURA DA PRESENTE AÇÃO COLETIVA – DEFESA DOS DIREITOS INDIVIDUAIS HOMOGÊNEOS DOS CONSUMIDORES E USUÁRIOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA RÉ, QUE VÊM SOFRENDO COM SUSPENSÕES INJUSTIFICADAS NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA – DIREITO FUNDAMENTAL AO SERVIÇO PÚBLICO ADEQUADO QUE DECORRE DOS ARTS. 9º, §1º, E 175, PARÁGRAFO ÚNICO, INC. IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – FUMUS BONI IURIS CONFIGURADO, O QUE DEMONSTRA O ACERTO DA DECISÃO AGRAVADA, BEM COMO PATENTE O PERICULUM IN MORA, DIANTE DO RISCO DE APAGÕES EM DECORRÊNCIA DA FALTA DE INVESTIMENTO E EXPANSÃO DO SISTEMA – NÃO OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM NA FIXAÇÃO DE MULTA PELA ANEEL E PELO PODER JUDICIÁRIO – PREMISSAS E NATUREZA JURÍDICAS DISTINTAS – A PRIMEIRA PELA MÁ PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETÉRITOS E A SEGUNDA COMO CLÁUSULA PENAL PELO DESCUMPRIMENTO FUTURO - VALOR DA ASTREINTE QUE NÃO SE REVELA DESPROPORCIONAL OU DESARRAZADO, CONSIDERANDO O PORTE ECONÔMICO-FINANCEIRO DA AGRAVANTE E O ALCANCE DO PREJUÍZO. NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO (TJ-RJ – AI: 00533738720138190000 RJ 0053737-87.2013.8.19.0000,

Relator: DES. MARCELO LIMA BUHATEM, Data de Julgamento: 11/11/2014, VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 17/11/2014 16:00)

Destarte, cumpre ressaltar que o custeio tributário é repassado ao consumidor final, e, ao adotar uma alíquota menor para a comercialização de energia, o Estado tão somente estará auxiliando a população, o que se torna um harmonioso ciclo financeiro.

III. DOS PEDIDOS

Diante do exposto previamente, esta empresa que recorre a este egrégio Tribunal requer, respeitosamente, que seja decidido pelo provimento do Recurso Extraordinário e conseqüentemente a preservação da segurança jurídica. Propõe-se a fixação da tese para a redução da alíquota de ICMS em comparação com os gerais produtos.

Termos em que,

Pede deferimento

Local, data.

Advogado OAB XXX.XXX.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. **O “postulado do legislador coerente” e não-cumulatividade das contribuições**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.

BAINY, Alexandre Feliciano. **A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)**. 105f. Dissertação (Mestrado). Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERGAMINI, Adolpho. **O ICMS, o princípio da seletividade, os serviços de comunicação e o fornecimento de energia elétrica**. In: CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de; e FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín (coord.). *Estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros: direito tributário*. São Paulo: MP, 2010.

BOMFIM, Daniel. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **O imposto sobre produtos industrializados na Constituição**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. **A seletividade do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia e serviço de comunicação.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 239. São Paulo: Dialética, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. **A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 141. São Paulo: Dialética, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 1993.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

FREITAS, Leonardo Buissa. **Tributação sobre o consumo no Estado Federal, indução econômica e integração.** 290f. Tese (Doutorado). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. **Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu.** In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). Código Tributário Nacional 50 anos – estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade.** Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada.** Revista Dialética de Direito Tributário n. 155. São Paulo: Dialética, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípios constitucionais tributários**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias v. 18. São Paulo, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

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

MOREIRA, André Mendes; e MOTTA, Thelson Barros. **Seletividade do IPI e controle jurisdicional: possibilidade e limites**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 239. São Paulo: Dialética, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: IBDT, 1976.

_____. **ICMS: leite, crediário e micro-empresa**. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo, 1990.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. II.

STF. **Recurso Extraordinário n. 714.139/SC**, Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4307031>>.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Revista Direito Tributário Atual v. 10. São Paulo: 1990.

TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. 18. ed. alemã. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. I.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. II.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

