

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA  
FACULDADE DE DIREITO DE CURITIBA**

**VINICIUS GEHRING RODIGHERO**

**AS ALÍQUOTAS DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA À LUZ DA  
SELETIVIDADE**

**CURITIBA  
2018**

**VINICIUS GEHRING RODIGHERO**

**AS ALÍQUOTAS DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA À LUZ DA  
SELETIVIDADE**

**Monografia apresentada como requisito parcial à  
obtenção do grau em Bacharel Direito, do Centro  
Universitário Curitiba.**

**Orientador: Prof. Nelson Souza Neto**

**CURITIBA**

**2018**

**VINICIUS GEHRING RODIGHERO**

**AS ALÍQUOTAS DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA À LUZ DA  
SELETIVIDADE**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito do Centro Universitário Curitiba, pela banca examinadora formada pelos  
professores:

Orientador: \_\_\_\_\_  
Prof. Nelson Souza Neto

\_\_\_\_\_  
Prof. Membro da Banca

Curitiba, de \_\_\_\_\_ de 2018

Dedico esta monografia aos meus pais,

**Julio e Ana,**

sem eles nada seria possível.

**À Olga,**

para sempre no meu coração.

## AGRADECIMENTOS

Aos **meus pais**, meus eternos agradecimentos pelo amor e apoio incondicional ao longo da minha caminhada.

À **minha namorada, Emily**, pelo amor e companhia, além de proporcionar calma nos momentos de maior tormenta.

À **minha irmã, Isabela**, que apesar das discussões sempre me apoia nas incertezas.

Ao orientador desta monografia, **Professor Nelson Souza Neto**, pelos apontamentos e observações ao longo do trabalho. E, principalmente, pelos ensinamentos ao longo da disciplina de Direito Tributário I, que despertaram em mim a paixão pelo Direito Tributário.

A **Deus**, pela vida maravilhosa que me propicia.

Se não puder voar, corra.  
Se não puder correr, ande.  
Se não puder andar, rasteje,  
mas continue em frente de qualquer jeito.  
(MARTIN LUTHER KING)

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo demonstrar que o princípio da seletividade deve ser respeitado no momento de fixação das alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica. Para tanto serão analisados, em um primeiro momento, os princípios que fundamentam a seletividade, no caso o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. Para ser possível chegar a conclusão, serão trazidas as alíquotas praticadas nas unidades federativas do Brasil. A seletividade no ICMS está presente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Contudo, ela não é respeitada no momento de fixação das já referidas alíquotas. Será demonstrado que apesar da existência de 27 entes federados com disposições legislativas próprias, as alíquotas pouco variam dentro do território nacional, podendo ser verificada uma verdadeira uniformidade entre os Estados e o Distrito Federal, salienta-se que os Estados e o Distrito Federal são os entes competentes para instituírem o ICMS.

**Palavras-chave:** seletividade, ICMS, energia elétrica, igualdade, capacidade contributiva

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – TABELA DE INCIDÊNCIA MENSAL DO IMPOSTO DE RENDA.....	33
TABELA 2 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO ACRE.....	41
TABELA 3 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE ALAGOAS.....	42
TABELA 4 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO AMAPÁ.....	42
TABELA 5 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO AMAZONAS.....	42
TABELA 6 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DA BAHIA.....	42
TABELA 7 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO CEARÁ.....	42
TABELA 8 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO DISTRITO FEDERAL.....	43
TABELA 9 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO ESPIRITO SANTO.....	43
TABELA 10 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE GOIÁS.....	43
TABELA 11 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO MARANHÃO.....	43
TABELA 12 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO MATO GROSSO.....	43
TABELA 13 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL...	44
TABELA 14 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE MINAS GERAIS.....	44
TABELA 15 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO PARÁ.....	44
TABELA 16 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DA PARAÍBA.....	44
TABELA 17 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO PARANÁ.....	44
TABELA 18 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE PERNAMBUCO.....	45
TABELA 19 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO PIAUÍ.....	45
TABELA 20 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.....	45
TABELA 21 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE..	45
TABELA 22 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.....	45
TABELA 23 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE RONDÔNIA.....	46
TABELA 24 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE RORAIMA.....	46
TABELA 25 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE SANTA CATARINA.....	46
TABELA 26 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DE SÃO PAULO.....	46
TABELA 27 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO SERGIPE.....	47
TABELA 28 – ALÍQUOTAS DO ICMS NO ESTADO DO TOCANTINS.....	47



## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	6
<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	7
<b>I INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>II PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b> .....	10
<b>III PRINCÍPIO DA IGUALDADE</b> .....	12
<b>IV PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	19
1 HISTÓRICO.....	19
2 A RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA IGUALDADE E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	20
3 CONCEITOS DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	23
3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA (OBJETIVA) .....	23
3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA RELATIVA (SUBJETIVA) .....	24
3.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CAPACIDADE ECONÔMICA.....	25
3.4 CONCEITUANDO CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	27
4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SEU CARÁTER PESSOAL.....	29
4.1 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	31
4.1.1 PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO DE RENDA.....	32
4.1.2 PROGRESSIVIDADE NO IPTU.....	34
<b>V PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE</b> .....	36
1 SELETIVIDADE E SUA LIGAÇÃO COM A IGUALDADE E COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	36
2 O CONCEITO DE SELETIVIDADE.....	38
3 DEFININDO ESSENCIALIDADE.....	39
4 SELETIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.....	40
5 AS ALÍQUOTAS DO ICMS INCIDENTES SOBRE ENERGIA ELÉTRICA.....	41
6 O DEVER DAS ALÍQUOTAS DO ICMS INCIDENTES SOBRE ENERGIA ELÉTRICA SEREM SELETIVAS.....	48
<b>VI CONCLUSÃO</b> .....	52
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	54

## I. INTRODUÇÃO

A energia elétrica, por óbvio, é bem essencial para a vida em sociedade como é conhecida. O princípio da seletividade diz que as alíquotas dos tributos serão fixadas conforme a essencialidade dos produtos. Ou seja, quanto mais essencial determinado bem de consumo, menor serão as alíquotas incidentes sobre ele, e, por consequência, quanto menos essencial o tributo maior serão as alíquotas impostas sobre ele.

O presente trabalho não pretende discutir se deve ou não haver incidência do imposto sobre circulação de mercadorias na energia elétrica, tal discussão já está pacificada no Supremo Tribunal Federal. A incidência do ICMS sobre energia elétrica tem previsão tanto constitucional (artigo 155, § 3º, da CF), como previsão infraconstitucional (artigo 2º, § 1º, inciso III, da LC 87/96).

Este trabalho tem como objetivo analisar se as alíquotas do ICMS, fixadas pelos poderes legislativos estaduais, devem respeitar o princípio da seletividade. Para tanto, primeiramente, serão estudados os princípios que fundamentam a seletividade, em outras palavras, como ela se justifica.

Para demonstrar a importância do presente trabalho, vale salientar que o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos estados, sem as receitas oriundas desse tributo seria impossível custear as atividades exercidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, o que causaria uma verdadeira situação caótica entre os entes da federação.

Para a elaboração do presente trabalho serão analisados textos, artigos e obras relacionadas que tem relação com o tema estudado. Serão utilizados, também dispositivos legais, em específico, a Constituição da República Federativa do Brasil e, ainda, jurisprudência acerca do tema, além de legislação pertinente ao assunto, em específico leis estaduais que fixam as alíquotas do ICMS que incide sobre energia elétrica. Para tanto, serão utilizadas tabelas para demonstrar as alíquotas presentes nos entes federados.

## II. Princípios Constitucionais Tributários

O atual sistema jurídico brasileiro é regido pela Constituição Federal de 1988. Ao longo de todo o diploma constitucional, estão presentes princípios que tem a finalidade basilar de servir de orientação a todo o sistema jurídico, que devem ser observados em toda fase de elaboração e aplicação de normas gerais, assim como diz Hans Kelsen: *A norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a inferior.*<sup>1</sup> Como bem diz o autor, a norma superior, os princípios no presente caso, não se encontram em um mesmo plano hierárquico, no sistema jurídico, do que as normas gerais, por exemplo, as leis ordinárias, eles estão em um plano superior.

A existência de uma hierarquia das normas no sistema jurídico já era tratada por Hans Kelsen, em que diz que existe uma construção escalonada de normas, e que os princípios previstos na Constituição se encontram no mais alto plano positivado, são eles que regulam toda a elaboração e aplicação das normas gerais<sup>2</sup>.

Segunda essa construção, a Constituição está situada no topo do sistema jurídico do Estado brasileiro, sendo o mais importante texto positivado, que serve como diploma regulador das normas gerais, afirmando-se como um verdadeiro norte para todas as normas.

Por servir como um verdadeiro guia dos preceitos a serem criados, os princípios constitucionais não podem ser violados pelo legislador infraconstitucional, as normas gerais que serão discutidas, e eventualmente positivadas, deverão ir de acordo com o teor e, também, os preceitos previstos ao longo de seus dispositivos. A Constituição não deve ser vista como um conjunto de sugestões a serem seguidas pelo legislador infraconstitucional, mas sim como um diploma supremo, tendo que todas as normas gerais estarem consoantes com os seus preceitos, protegendo, assim, toda a sociedade de arbitrariedades que podem ser cometidas pelo Estado<sup>3</sup>.

Continuando no tocante da proteção à sociedade, a Lei Maior é o principal instrumento no combate a possíveis arbitrariedades, impostas pelo legislador

---

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 155.

<sup>2</sup> Ibid., 1998. p. 155-156.

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 37.

infraconstitucional. Para combater essas arbitrariedades, estão presentes na Carta Magna, os mais diversos princípios que regem todo o sistema jurídico. A existência dos princípios está amplamente ligada com a justiça, entrando no âmbito do Direito Tributário, ligado a uma igual repartição da carga tributária entre membros de uma mesma sociedade, os princípios auxiliam o legislador infraconstitucional, pois o dispensa de predizer, de uma maneira taxativa, todas as situações possíveis no mundo fático, o que é primordial na proteção do indivíduo a arbitrariedades estatais.<sup>4</sup>

Para que as normas gerais atendam a uma finalidade consoante com a Constituição Federal, é necessário que elas tenham o devido respaldo nos princípios, nela dispostos. O ramo do Direito Tributário compartilha alguns princípios com todas as matérias do direito, como a legalidade e a igualdade, contudo, existem alguns que versam especificamente sobre sua matéria, como a capacidade contributiva e a seletividade, apenas para exemplificar alguns.

O estudo de todos os princípios constitucionais concatenados ao ramo do Direito Tributário, demandaria um aprofundado estudo e um trabalho dedicado somente para tal análise. Como o presente trabalho tem em seu tema o Princípio da Seletividade, será feita uma análise desse princípio, além dos princípios que fundamentam a sua instituição e aplicação no panorama tributário brasileiro, para especificar, serão analisados, além do Princípio da Seletividade, o Princípio da Igualdade e o Princípio da Capacidade Contributiva.

---

<sup>4</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 19-20.

### III. Princípio da Igualdade

A igualdade é princípio primordial para o bom funcionamento de uma democracia, ela está prevista, principalmente, no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 como um direito fundamental, estando expressamente escrito que: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Quando o assunto a ser discutido é a igualdade vem a cabeça a máxima aristotélica de que *devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades*. O problema de tal afirmação é que não existe um critério objetivo para definir quem são os iguais, e quem são os desiguais, prejudicando uma aplicação não arbitral das desigualdades a serem tratadas. Sem a expressa previsão da igualdade, nenhum regime poderia ser considerado verdadeiramente democrático, pois admitiria tratamento privilegiado para algumas pessoas em detrimento de outras. José Afonso da Silva, discorre exatamente sobre a essencialidade da igualdade em uma democracia: *É que a Igualdade constitui o signo fundamental da democracia. Não admite os privilégios e distinções que um regime simplesmente liberal consagra*.<sup>5</sup>

Para que todas as pessoas em uma sociedade possam exercer seus direitos, confirmando que realmente vivem em uma democracia, é necessário que todas sejam tratadas de maneira isonômica, sem distinção entre grupos ou indivíduos, só assim poderá ser combatido eventuais privilégios, que não compactuam com os ideais de um regime democrático. No mesmo tocante, Celso Antônio Bandeira de Mello discorre precisamente da importância da igualdade no combate a privilégios, e até mesmo o de perseguições contra, por exemplo, minorias:

A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 211.

<sup>6</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 10.

O princípio da igualdade é um instrumento determinante no combate a possíveis arbitrariedades impostas ao cidadão, vetando a concessão de privilégios de qualquer espécie, sem que haja uma justificativa, plausível, para que os mesmos estejam presentes no sistema jurídico. Em outras palavras, igualdade, quando tratada como princípio, não deve ser confundida com identidade, o ser humano é muito peculiar, por mais parecidos que duas pessoas possam ser, elas nunca serão idênticas, além de não ser o objetivo do Princípio da Igualdade analisar o quão semelhante são duas pessoas. Para melhor exemplificar, vale recorrer as palavras de Luís Eduardo Schoueri acerca do tema:

A igualdade não se confunde com a identidade. Se fosse perguntado a qualquer grupo se eles se consideram idênticos, a resposta imediata e uníssona seria pela negativa: ninguém é idêntico a outrem. Ocorre que a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, e sim o Princípio da Igualdade.<sup>7</sup>

Após alcançada essa conclusão, de que identidade não é o mesmo do que igualdade, será possível adentrar o estudo do que realmente é igualdade. Ressalva-se, que este trabalho não tem como objetivo analisar minuciosamente todas as acepções e particularidades do Princípio da Igualdade, já que devido a grande extensão do tema, além de desvirtuar do tema do presente trabalho, um estudo de tamanha abrangência necessitaria de uma pesquisa realizada tão somente para sua análise.

A igualdade não presume tratamento idêntico para todas as pessoas, seria impossível exigir tal medida em um regime democrático, já que, como dito anteriormente, pessoas se diferem, diferenças que chegam a ser perceptíveis muitas vezes, como altura, sexo e raça. Exigir tratamento igual a todos, seria uma afronta a própria isonomia, mas ao se alcançar tal conclusão, é levantada uma dúvida. Como é possível instituir um critério que justifique tratamento diferenciado a alguém, sem violar o princípio da igualdade? Para responder essa pergunta vale voltar a recorrer as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

---

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 347.

[...] as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.<sup>8</sup>

O tratamento diferenciado não configura violação ao Princípio da Igualdade, desde que exista um fator de correlação lógico entre o fato discriminatório e o benefício concedido. Exemplificando, não violará a igualdade a concessão de tratamento diferenciado, desde que o critério de diferenciação escolhido tenha uma relação com o benefício a ser concedido, devendo, obrigatoriamente, a escolha de tal critério de não ser divergente do que está previsto do texto constitucional. Contudo, existe a possibilidade de o critério de discriminação não estar expressamente amparado na Lei Maior. Klaus Tipke e Douglas Yamashita versam exatamente sobre essa possibilidade:

Pode-se julgar se existem semelhanças ou diferenças entre dois grupos comparados apenas com base num critério de comparação adequado à matéria. O princípio da igualdade 'é, assim, neste sentido, um "cheque assinado em branco", na medida em que ele mesmo não fornece esse critério. Desde que a Constituição ou a lei pertinente não mencionem expressamente o critério de comparação, este deve ser extraído por indução dos dispositivos legais. Se com base no critério de comparação resultar um tratamento desigual, deve ser respondido se esse tratamento desigual é justificado. Para tanto, considerando o alto nível da justiça num Estado de Direito, não é suficiente qualquer motivo objetivo, mas deve ocorrer uma ponderação de valores entre o princípio que serve de critério de comparação e o princípio que fundamenta a norma, a qual não observa o critério de comparação e, conseqüentemente, determina o tratamento desigual.<sup>9</sup>

A escolha do critério de diferenciação advém da interpretação do texto constitucional, já que seria impossível exigir que o legislador previsse, de maneira expressa, todos os casos que seriam passíveis de receber tratamento diferenciado, além de elencar todos os critérios de diferenciação de uma maneira taxativa.

---

<sup>8</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 17.

<sup>9</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 24.

Para colocar em termos práticos o que foi discorrido, vale recorrer a um caso específico, presente no atual sistema jurídico brasileiro, em que possa ser visto, tanto um tratamento diferenciado amparado pelo Princípio da Igualdade, quanto um tratamento que viola esse Princípio.

A Lei 8.989/95 trata sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados, nas aquisições de automóveis, para taxistas, bem como, para pessoas portadoras de deficiência física. Essa lei prevê, não um, mas dois critérios de diferenciação para a concessão de um mesmo benefício, que é a isenção do IPI. Contudo, para que o tratamento diferenciado concedido em ambas as hipóteses tenha respaldo constitucional, é necessário que estejam amparados pelo próprio princípio da igualdade, que justifica a ocorrência da diferenciação.

Inicialmente, cabe analisar o benefício na lei supracitada a pessoas com deficiência física. O fator de correlação lógico entre a isenção do IPI no momento de aquisição do veículo para pessoas com deficiência, estaria respaldado no enorme gasto tido pelo contribuinte em questão, quando do momento que realizar as adaptações necessárias para que o veículo se torne apto ao uso, ainda sem entrar no mérito dos altos gastos médicos que essa pessoa já possui, oriundos de sua deficiência. A isenção do IPI é uma tentativa de dirimir a discriminação já existente, pelo fato de ser uma pessoa com deficiência, desonerando o agente por parte do gasto que teria no momento de aquisição do veículo, portanto o tratamento diferenciado possui fator de correlação lógico com o benefício concedido. Vale citar as palavras de Humberto Ávila acerca da finalidade que deve ser atendida pela concessão do benefício:

[...]não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida. É preciso que, além disso, ela seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. Isso só pode ser descoberto se for desvendada a finalidade da norma de tributação. É que a medida de comparação não surge antes (logicamente) da finalidade. Ela surge depois. [...]. Enfim, a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 48.



O benefício concedido pela Lei 8.989/95, para pessoas com deficiência física, contribui para a inclusão de tais pessoas, para se chegar a tal conclusão, existe uma presunção, a qual consiste no seguinte: a aquisição de um automóvel é extremamente onerosa para uma pessoa com deficiência física, devido ao fato de que, além do gasto gerado na compra do automóvel, ela teria que dispor de mais uma parte de seu patrimônio para realizar as adaptações que a habilitariam o veículo, conforme suas necessidades. Tais investimentos, consideráveis para o patrimônio de muitas pessoas, poderiam inviabilizar a compra de automóveis por pessoas com deficiência física. O que justificaria tal benefício seria o acesso, a pessoas com deficiência física, ao automóvel próprio. No entanto, a concessão do mesmo benefício para taxistas, não compartilha de uma justificativa tão nobre.

Primeiramente, vale observar, de prontidão, que a Constituição Federal de 1988 veda, expressamente, o tratamento tributário diferenciado tendo como fundamento a mera ocupação profissional, conforme seu dispositivo do artigo 150, inciso II. Segundamente, realizando uma análise com base na doutrina, não existe fator de correlação lógico entre o fato discriminatório e o benefício concedido, já que, obviamente, a mera atividade de taxista não configura em algo discriminatório. Mesmo que um motorista de táxi tenha gastos superiores com a manutenção do veículo do que outro cidadão não taxista, ou que não utiliza do veículo como instrumento de trabalho que auferir renda, devido ao fato de outras pessoas, que não são taxistas, se encontrarem na mesma situação de utilizar o veículo como principal instrumento de geração de renda, algo que viola o princípio da igualdade. Volta-se a emprestar as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello acerca do tema:

[...] a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado ao que se inserem na categoria diferenciada.<sup>11</sup>

No caso em epígrafe, não existe nenhuma adequação racional que justifique a concessão do benefício, objeto da presente discussão, pelo mero fato de uma pessoa

---

<sup>11</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 39.

ser taxista, pois não existe correlação lógica, além de ser vedada pela Constituição, como já discutido, o tratamento tributário diferenciado

Doutrinadores ligam a aplicação da igualdade, por meio de tratamento diferenciado em casos que exista, a já citada, correlação lógica entre benefício concedido e o critério escolhido para a diferenciação de determinados grupos de pessoas, a um pressuposto de justiça, assim como versa Fernando Aurélio Zilveti em sua obra, conforme segue: Na relação obrigacional entre o Estado e o cidadão no campo tributário, a defesa da igualdade na tributação, mediante a equitativa repartição da carga fiscal, é um pressuposto de justiça.<sup>12</sup>

O pressuposto de justiça, como fundamento da aplicação do princípio da igualdade é recorrente, na maioria da doutrina que trata sobre o assunto, no entanto, o autor em questão disserta que a repartição da carga fiscal deve ser realizada de uma maneira equitativa. Em uma primeira análise, poderia se chegar a conclusão de que tal afirmação, significa que todas as pessoas deverão suportar a mesma carga tributária, independente de qualquer critério que possa vir a diferenciar grupos de pessoas. Contudo, tal acepção é equivocada, não seria justo exigir que uma pessoa com uma pessoa pobre, ou uma pessoa que tenha altos gastos médicos, voltando ao exemplo já utilizado neste capítulo, arcasse com a mesma carga tributária do que uma pessoa milionária, ou uma pessoa que não possui altos gastos médicos, o sacrifício econômico para os primeiro agentes seria muito maior do que para os segundos, simplificando; o correto é que deve existir uma divisão justa da carga tributária, apenas com essa justa distribuição o Estado de Direito estará legitimado.<sup>13</sup>

Existe um ideal de que a repartição da carga tributária total deve ser realizada de maneira justa, entre todos os cidadãos de uma determinada sociedade. A leitura de tal trecho levanta algumas importantes questões, como é possível determinar o que será uma carga tributária justa a ser distribuída entre todos os cidadãos? Significaria que todos devem arcar com a mesma parcela da carga tributária total? Para responder tais questões, existe um princípio correlacionado ao próprio ramo do Direito Tributário.

---

<sup>12</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 80.

<sup>13</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 27-28.

Tal princípio decorre diretamente do princípio da igualdade, como uma maneira de dividir de uma maneira isonômica, a carga tributária total, observando as particularidades de cada membro da sociedade, dá-se o nome de capacidade contributiva para tal princípio.

## IV. Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está presente na Constituição Brasileira de 1988 em seu artigo 145, § 1º, que se lê: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. Em outras palavras, cada indivíduo deverá contribuir, para os cofres públicos, conforme sua capacidade econômica permitir, pois não seria razoável exigir que um indivíduo contribuísse de forma que extrapolaria a sua capacidade econômica<sup>14</sup>. Mas antes de adentrar no conteúdo desse princípio, vale fazer um breve relato histórico sobre o mesmo.

### 1. Histórico

A capacidade contributiva atrela-se ao ideal de justiça fiscal, tal ideal pode até ser remetido a própria origem do tributo<sup>15</sup>. Conceituando, já na Grécia Antiga, os filósofos preconizavam a justiça na distribuição da carga fiscal<sup>16</sup>. No século XVIII, Adam Smith versava que os cidadãos deveriam contribuir às despesas públicas proporcionalmente a sua capacidade econômica, obstando assim uma manifestação de desigualdade<sup>17</sup>.

No Brasil, a capacidade contributiva está presente no texto constitucional desde a Constituição Brasileira de 1946 que em seu artigo 202 dizia: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. O princípio da capacidade contributiva desapareceu na Constituição de 1967, mas ficou implícito como princípio de matéria

---

<sup>14</sup> FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 223.

<sup>15</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 27-28.

<sup>16</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 15.

<sup>17</sup> SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. V. 2. Oxford: Clarendon, 1976. p. 825.

tributária<sup>18</sup>. A capacidade contributiva encontra-se presente na Constituição de 1988, como já demonstrado anteriormente, em seu artigo 145, § 1º.

## 2. A relação entre o Princípio da Igualdade e o Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva deriva do próprio princípio da igualdade. Para Roque Antônio Carrazza, o princípio da capacidade contributiva é “Intimamente ligado ao princípio da igualdade”<sup>19</sup>. Luciano Amaro, ao discorrer sobre capacidade contributiva, afirma que tal princípio “se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade”<sup>20</sup>.

Victor Uckmar distingue a igualdade na matéria fiscal em dois entendimentos diferenciados:

- a) em sentido jurídico, como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes que se encontram em idênticas situações sejam submetidos a idêntico regime fiscal;
- b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, como será melhor visto a seguir, em relação à **capacidade contributiva dos indivíduos**.<sup>21</sup>

O segundo aspecto trazido por Victor Uckmar, trata-se precisamente da capacidade contributiva, assim como diz o autor, os encargos públicos serão divididos de maneira igual. Para que ocorra uma divisão de forma igualitária de tais encargos, faz-se necessária a observação do tamanho do sacrifício e, no caso, o quão oneroso é para cada indivíduo contribuir aos cofres públicos.

Como já discorrido no capítulo anterior, para que haja uma aplicação efetiva do Princípio da Igualdade é necessário que exista uma correlação lógica entre o critério

---

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 163.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 104.

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 160.

<sup>21</sup> UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 67.

de diferenciação<sup>22</sup> estabelecido com benefício a ser concedido, devendo tal diferenciação estar constitucionalmente amparada<sup>23</sup>. No âmbito do Direito Tributário, a capacidade contributiva é o critério a ser escolhido para que seja feita uma comparação constitucionalmente amparada dos contribuintes, assim versa Luís Eduardo Schoueri:

“[...] 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.”<sup>24</sup>

Como visto, a capacidade contributiva é o critério constitucionalmente amparado<sup>25</sup> para que seja feita uma comparação entre os contribuintes. A conclusão que pode ser alcançada é que a capacidade contributiva é a própria manifestação do princípio da igualdade no âmbito jurídico tributário<sup>26</sup>.

Andrei Pitten Velloso atribui distinção entre o princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, caput, da Constituição Federal, ao princípio da igualdade aplicado no âmbito jurídico tributário:

“[...] significado específico e à forma de aplicação do princípio da isonomia tributária. Tal princípio não só goza de *status* constitucional, mas também é normativamente autônomo perante o princípio geral da igualdade, haja vista concretiza-se de forma específica, assumindo um conteúdo próprio e relativamente determinado, o que se manifesta com especial clareza nos conflitos entre igualdade tributária e a geral (ou social).”<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> No caso da capacidade contributiva o principal critério para a ser utilizado é a capacidade econômica do contribuinte, quem tem maior capacidade econômica, em tese, tem mais capacidade de contribuir para os cofres públicos. Contudo, será abordado posteriormente, que o mero fato de um contribuinte possuir maior capacidade econômica do que outro não quer dizer que ele, necessariamente, terá que prestar uma maior contribuição do que o contribuinte que manifesta uma capacidade econômica menor, mas isso é matéria para ser tratada posteriormente.

<sup>23</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 17.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 357.

<sup>25</sup> Artigo 145, inciso I da Constituição Federal de 1988.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 432.

<sup>27</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades positivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 124.

Após fazer a análise do princípio da igualdade tributária, atribuindo um significado autônomo do princípio “geral” da igualdade, Andrei Pitten Velloso afirma que a capacidade contributiva é um critério de concretização do princípio da igualdade tributária<sup>28</sup>.

Uma clara manifestação do princípio da igualdade no âmbito jurídico tributário é o dispositivo do artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que diz: “é vedado a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”. Neste caso, o legislador positivou no texto constitucional um comando expresso e claro de que os contribuintes não podem ser distinguidos em razão de sua atividade profissional. Como exemplo, abordado no capítulo anterior, o caso da isenção do IPI para taxistas.

A capacidade contributiva é a manifestação do princípio da igualdade no panorama do direito tributário, para que seja possível comparar dois contribuintes, e como cada um pode contribuir junto aos cofres públicos. É a capacidade contributiva que deve ser levada em conta. Não é possível objetivar a igualdade na divisão proporcional dos encargos fiscais sem a capacidade contributiva ser considerada. A capacidade contributiva é fator primordial para que o princípio da igualdade atinja o seu objetivo máximo no âmbito jurídico tributário, que é o de uma justa repartição fiscal<sup>29</sup>. O princípio da capacidade contributiva objetiva, acima de tudo, a justiça fiscal<sup>30</sup>.

Conforme demonstrado, pode-se concluir que a capacidade contributiva deriva do próprio princípio da igualdade, independentemente da nomenclatura utilizada por algum doutrinador específico, seja igualdade “geral” ou igualdade tributária. É o princípio da capacidade contributiva que permite, em matéria tributária, a igualdade e a justiça fiscal<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 125.

<sup>29</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 157.

<sup>30</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 30-31.

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 104.

### 3. Conceitos de Capacidade Contributiva

Ao realizar uma análise das mais diversas doutrinas que discorrem sobre o tema, é possível observar as mais diferentes acepções entre os autores acerca do assunto. Primeiramente, para discorrer sobre o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, é imperioso observar que ele tem como destinatário tanto o contribuinte quanto o legislador, dividindo-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva, além da capacidade contributiva relativa ou subjetiva<sup>32</sup>.

Humberto Ávila sintetiza bem os dois destinatários da aplicação do princípio da capacidade contributiva, mostrando os “dois lados” desse princípio:

De um lado, o princípio da capacidade contributiva (como critério de aplicação da metanorma da igualdade) impede a instituição de impostos com alíquota fixa nas hipóteses em que seja possível graduar a capacidade econômica do contribuinte por meio de alíquotas progressivas. De outro lado, esse princípio permite a tributação somente daqueles fatos que sejam indicativos de capacidade econômica.<sup>33</sup>

Sintetizando, a capacidade contributiva não abrangerá apenas o contribuinte e sua capacidade de contribuir para as receitas do Estado, observando, assim, as individualidades de cada possível sujeito passivo na relação jurídico tributária, mas, também, ela deverá tornar os seus olhos para o legislador, e quais situações poderão ser escolhidas como passíveis de serem tributadas.

#### 3.1. Capacidade Contributiva Absoluta (Objetiva)

Recorrendo à Paulo de Barros Carvalho, capacidade contributiva absoluta “retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem

---

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 690-691.

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 437.



signos de riqueza”<sup>34</sup>. Em outras palavras, a capacidade contributiva absoluta tem como objetivo assegurar que o legislador eleja, apenas, manifestações de riqueza na hipótese de incidência dos tributos.

Regina Helena Costa entende a capacidade contributiva absoluta como uma “sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressupostos de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza”<sup>35</sup>.

Para Luís Eduardo Schoueri, a capacidade contributiva absoluta “é a verdadeira regra do ordenamento jurídico, já que proíbe que o legislador preveja hipóteses tributárias que não revelem, objetivamente, capacidade contributiva.”<sup>36</sup>. Ou seja, só poderão ser escolhidos pelo legislador, assim como já demonstrado no início desse item, apenas manifestações de riqueza como situações passíveis de tributação.

Com o objetivo de aprofundar ainda mais o conceito de capacidade contributiva absoluta, Maurício Dalri Timm do Valle disserta pontualmente sobre o tema:

“A capacidade contributiva absoluta funciona como um limitador à atividade de escolha dos fatos tributáveis que comporão as hipóteses de incidência dos tributos, na medida em que somente aqueles que sejam reveladores de riqueza poderão ser pelo legislador utilizados.”<sup>37</sup>

A capacidade contributiva absoluta limita a atuação do legislador, o qual não poderá tributar qualquer tipo de atividade, apenas serão passíveis de tributação os fatos que sejam manifestações de riqueza, fatos esses praticados pelo sujeito passivo da relação jurídico tributária.

### 3.2. Capacidade Contributiva Relativa (Subjetiva)

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 187.

<sup>35</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 29.

<sup>36</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 359.

<sup>37</sup> VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 462.

Diferente da capacidade contributiva absoluta, que vem para, como já discutido anteriormente, limitar os fatos que podem ser escolhidos, por parte do legislador, como passivos de serem tributados, existe a capacidade contributiva relativa, também conhecida como subjetiva. A capacidade contributiva relativa, como já estudada por Aliomar Baleeiro, trata da: “concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto”<sup>38</sup>.

Para Paulo de Barros Carvalho, a capacidade contributiva relativa apresenta uma intimidade com o texto do artigo 5º da Constituição Federal, sendo a própria realização do princípio da igualdade<sup>39</sup>.

Para que seja possível aprofundar ainda mais o conceito de capacidade contributiva relativa, vale observar as palavras de Regina Helena Costa acerca do tema em destaque:

“... a *capacidade contributiva relativa* ou *subjetiva* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Neste plano, presente capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário.”<sup>40</sup>

A capacidade contributiva em seu aspecto relativo, levará em conta as características subjetivas de cada indivíduo, para que seja possível a concretização, ela poderá vislumbrar aspectos individuais de cada contribuinte, será observado se determinado contribuinte, assim como afirma Luís Eduardo Schoueri, poder: “suportar a carga tributária”<sup>41</sup>.

### 3.3. Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica

---

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 690-691.

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 187.

<sup>40</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 29.

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 358.

No artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, o legislador não se preocupou em distinguir o conceito de capacidade contributiva e capacidade econômica. Diz, o texto, que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica de cada contribuinte, não trazendo em nenhum momento, de maneira expressa, o enunciado da capacidade contributiva. Contudo, apesar de não ter sido, aparentemente, maior preocupação do legislador constitucional a diferenciação dessas expressões, vale realizar um estudo sobre onde elas se diferem.

Dizer que um determinado indivíduo possui capacidade econômica não é o mesmo que dizer que ele detém capacidade de contribuir junto aos cofres públicos. A mera demonstração de capacidade econômica do indivíduo não é uma manifestação de capacidade contributiva. Maurício Dalri Timm do Valle descreve precisamente a diferença dessas duas expressões:

Diz-se que o sujeito possui capacidade econômica quando é apto a obter riqueza. Se essa riqueza for superior ao valor necessário para fazer frente às despesas relativas à manutenção do mínimo vital e, ainda, se houver relação jurídica tributária entre ele e o Estado, o sujeito passa a demonstrar capacidade contributiva.<sup>42</sup>

A mera demonstração de capacidade econômica não quer dizer que o sujeito terá condições de contribuir junto aos cofres público, tal capacidade econômica não se traduzirá em capacidade contributiva. Contudo, quando for realizada uma análise do dispositivo previsto no § 1º, do artigo 145, do texto constitucional, a expressão “capacidade econômica” terá o mesmo enunciado do que “capacidade contributiva”. Para um melhor aprofundamento, recorre-se aos ensinamentos de Smith Robert Barreni:

No Brasil, as expressões “capacidade contributiva” e “capacidade econômica”, para fins de interpretação do art. 145, § 1º, da Constituição, são equivalentes, pois a Carta Magna, ao fazer referência à capacidade econômica, determinou ao legislador o dever de levar em consideração as condições econômicas do sujeito passivo de suportar o ônus tributário.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 464.

<sup>43</sup> BARRENI, Smith Robert. **Princípio da Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012. p. 176.

Apesar do legislador não ter se preocupado em distinguir as duas expressões mencionadas, vale deixar claro que ambas se diferem, quando realizado um estudo sobre capacidade contributiva.

### 3.4. Conceituando Capacidade Contributiva

Após realizada análise sobre capacidade contributiva em suas acepções absoluta e relativa, vale delinear qual o objetivo do princípio que vem sendo estudado no presente trabalho. Para Regina Helena Costa, capacidade contributiva significa o seguinte:

Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva, atuará, outrossim, como limite da 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...<sup>44</sup>

A manutenção do mínimo vital é expressão recorrente quando analisadas as mais diversas doutrinas acerca do tema capacidade contributiva. Só será passível de tributação aquilo que exceder o mínimo existencial do indivíduo, Klaus Tipke e Douglas Yamashita discorrem de maneira precisa sobre o tema:

O princípio da capacidade contributiva protege o *mínimo existencial*. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que como Estado Social, deve devolver.”<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 30.

<sup>45</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

Assim como o mínimo vital, o confisco, assim como já demonstrado anteriormente quando se recorreu à Regina Helena Costa, é um dos limites impostos na tributação do sujeito passivo. No entanto, antes de discorrer sobre o tema, vale delinear o que seria um tributo confiscatório, recorre-se à Roque Antônio Carrazza para melhor entender o tema:

A nosso sentir, confiscatório é o imposto que, por assim dizer, “esgota” a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que entende por razoável. Logo, o conceito de *confisco* – ainda que o termo padeça de ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo – pode ser singelamente definido como a situação que revela, *prima facie*, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo.<sup>46</sup>

Estabelecido o conceito de confisco, se necessita fazer sua aplicação no âmbito da capacidade contributiva. O entendimento expressado por Smith Robert Barreni é preciso sobre o tema:

A partir do momento em que o tributo atingir determinada riqueza que não seja apta à tributação por *inexistência de capacidade contributiva* (fala-se, aqui, do mínimo existencial), o tributo será inconstitucional por violação ao princípio do “não-confisco”, que decorrerá, por sua vez, da violação à imunidade do mínimo existencial. Isso porque, ao se retirar qualquer quantia daquele “patrimônio” mínimo necessário para a subsistência do indivíduo e de sua família, estar-se-á prejudicando a própria existência digna destas pessoas, situação que viola, diretamente, um dos direitos de liberdade, que é o da dignidade da pessoa humana.

Por outro lado, manifestada pelo indivíduo condições econômicas reveladoras de aptidão para contribuir com os gastos públicos, o tributo será inconstitucional quando *ultrapassar a capacidade contributiva* do sujeito passivo, já que, neste caso, a tributação, por se apresentar excessivamente onerosa, passa a desestimular, prejudicar, ou, ainda, numa situação extrema, inviabilizar o exercício dos direitos de propriedade e liberdade do cidadão.<sup>47</sup>

Assim sendo, para que a tributação respeite a capacidade contributiva ela não poderá incidir em manifestação econômica que não se sobressaia ao mínimo vital, ou, também, a tributação não poderá incidir de forma gravosa sobre determinada

---

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 120-121.

<sup>47</sup> BARRENI, Smith Robert. **Princípio da Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012. p. 187.

manifestação econômica. Portanto, os limites da tributação devem respeitar o mínimo existencial do sujeito e o seu direito de propriedade<sup>48</sup>.

Por se tratar de um tema muito amplo, fica difícil delinear um conceito específico para a capacidade contributiva<sup>49</sup>, mas Fernando Aurélio Zilveti consegue abranger de maneira sucinta e delinear um conceito de capacidade contributiva, como o seguinte:

A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado.<sup>50</sup>

Conforme explanado, conceitua-se capacidade contributiva como: quem tem mais riqueza contribuirá mais aos cofres públicos do que aquele que tem menor riqueza. Roque Antônio Carrazza diz que “as pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”<sup>51</sup>.

#### **4. Capacidade Contributiva e seu Caráter Pessoal**

Primeiramente, para falar sobre pessoalidade é preciso delinear o que é a pessoalidade, já que, conforme o § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal, os impostos terão, sempre que possível, caráter pessoal. Mas o que seria esse caráter pessoal dos impostos, que deveria ser considerado “sempre que possível”? Para Hugo de Brito Machado, a observância do princípio da capacidade contributiva sempre

---

<sup>48</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 46-47.

<sup>49</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 163.

<sup>50</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 103.

é possível, mas a expressão “sempre que possível” faz referência a natureza pessoal dos tributos, já que nem todos os tributos possuem tal natureza<sup>52</sup>.

Roque Antônio Carrazza tem uma acepção diferente. A capacidade contributiva, para tal autor, não é observada em todos os impostos, pois existem impostos em que a natureza não é compatível com o princípio da capacidade contributiva. O ICMS é um exemplo de imposto em que a observação da capacidade contributiva não é possível, já que quem suporta o ônus econômico do tributo não é o “contribuinte de direito”, mas sim o consumidor final. O contribuinte apenas repassa o custo do ICMS para o consumidor final<sup>53</sup>.

Segundo Regina Helena Costa, a expressão “sempre que possível”, no texto constitucional, relaciona-se com a questão da pessoalidade. Em outras palavras, será possível o exame da capacidade contributiva relativa do sujeito passivo em todos os impostos? A resposta, para a autora, é sim. Mesmo nos impostos que incidem sobre o consumo, como o IPI e o, já mencionado, ICMS, existem técnicas que permitem que a capacidade contributiva do sujeito passivo, na relação jurídico tributária, seja levada em conta<sup>54</sup>. No presente caso é possível observar uma divergência doutrinária entre os autores.

Para melhor entender essas técnicas, trazidas por Regina Helena Costa, vale atentar ao seguinte:

No que tange ao IPI e ao ICMS assim encontramos as manifestações de capacidade contributiva:

[...]

Ambos os impostos, como se vê, apresentam características a não-cumulatividade e a seletividade das alíquotas, que são, a nosso ver, verdadeiras aplicações do **princípio da capacidade contributiva**.<sup>55</sup>

Portanto, conforme mencionado por Regina Helena Costa, existem técnicas que podem ser utilizadas, tais técnicas serão observadas, discutidas e estudadas em capítulos posteriores do presente trabalho.

---

<sup>52</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 40.

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 127.

<sup>54</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 91-92.

<sup>55</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 98-99.

Voltando à personalidade, conforme levantado no começo do presente item, segundo Humberto Ávila, sempre que a “norma tributária referir-se a elementos pessoais do contribuinte, deve ser observada, até o fim, a personalidade na tributação.”<sup>56</sup>. Exemplificando, o Imposto de Renda é um imposto que atinge uma condição pessoal do contribuinte, no caso, a quantidade de renda que o mesmo auferir<sup>57</sup>. Nos impostos pessoais são estabelecidas alíquotas diferenciadas com base nas características de cada contribuinte. Geraldo Ataliba discorre precisamente sobre o tema:

A técnica geralmente adotada – no caso dos impostos pessoais – consiste em estabelecer diferenças na alíquota ou na base imponible, em função das características pessoais do sujeito passivo, juridicamente qualificadas.<sup>58</sup>

Caso as alíquotas dos impostos fossem fixas, não seria possível considerar a capacidade contributiva do indivíduo<sup>59</sup>. A alíquota diferenciada permite que as características e particularidades de cada contribuinte sejam devidamente atendidas<sup>60</sup>. Um dos meios de fazer essa observação, das peculiaridades de cada indivíduo, é através do princípio da progressividade.

#### 4.1. Princípio da Progressividade na Constituição Federal de 1988

O princípio da progressividade, assim como a capacidade contributiva, está previsto no texto constitucional brasileiro. Uma das hipóteses em que é possível vislumbrar a progressividade é no artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que diz que o Imposto de Renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da **progressividade**, na forma da lei”. A progressividade também

---

<sup>56</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 437.

<sup>57</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Capítulo II, item 2.17.

<sup>58</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 142.

<sup>59</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 432.

<sup>60</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 143.



está presente em tributos que versam sobre propriedade como, por exemplo, o Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbana (IPTU).

O artigo 156, § 1º, incisos I e II, versa que o IPTU “poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel; e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

#### 4.1.1. Progressividade no Imposto de Renda

Conforme demonstrado, o texto constitucional prevê que o imposto sobre a renda deverá observar o critério da progressividade, mas o que quer dizer tal afirmação? Para melhor entender a progressividade no Imposto de Renda vale fazer uma análise do posicionamento de Roque Antônio Carrazza:

No caso do IR – Pessoa Física, quem, com efeito, tem rendimentos mais expressivos deve ser proporcionalmente mais tributado, por via do imposto sobre a renda, do que quem tem rendimentos menores. Não nos parece excessivamente arrojado sustentar que, em função deste art. 145, § 1º, da Lei das Leis, quem tem poucos rendimentos, apenas suficientes para sobreviver (digamos, ganha o salário-mínimo), está imune a tal tributação. Por quê? Simplesmente porque o assalariado mínimo, por injunção constitucional, ganha o mínimo indispensável para manter-se e a seus familiares. Sendo assim, não tem capacidade contributiva e nada lhe pode ser retirado, nem mesmo a título de imposto sobre a renda.<sup>61</sup>

No trecho demonstrado acima, utiliza-se a expressão “mínimo indispensável”, o que remete ao mínimo existencial, o qual já foi abordado no presente trabalho. O assalariado mínimo, conforme o autor, teria os seus rendimentos mensais protegidos da tributação do Imposto de Renda, visto que entraria na questão do limite da tributação ao mínimo vital necessário para seja possível atender dignidade da pessoa humana, princípio previsto no artigo 1º, inciso III, da Lei Maior.

Para servir como exemplo, se observa a alíquota variada do imposto de renda constante da tabela de incidência mensal do imposto de renda sobre pessoas físicas, válida desde abril de 2015, conforme segue abaixo:

---

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 142.

Tabela 1 – Tabela de Incidência mensal do imposto de renda<sup>62</sup>

<b>Base de Cálculo (R\$)</b>	<b>Alíquota (%)</b>
Até 1.903,98	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5
De 2.826,66 até 3.751,05	15
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5
Acima de 4.664,69	27,5

É possível observar na tabela que o valor da alíquota varia de acordo com a base de cálculo. Quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota. No presente caso, a renda auferida por determinado contribuinte dentro do período de um mês equivale a base de cálculo. Portanto, o contribuinte que auferir renda de até R\$ 1903,98, ficará isento de pagar o Imposto de Renda. Já o contribuinte que auferir uma renda acima de R\$ 4.664,69, deverá contribuir, junto aos cofres públicos, com a alíquota correspondente.

Vale apontar, que Klaus Tipke e Douglas Yamashita deixam claro ao expressar que a capacidade contributiva não exige alíquotas progressivas, mas, tais alíquotas progressivas, são permitidas pelo princípio da capacidade contributiva.<sup>63</sup>

A progressividade no Imposto de Renda deve ser respeitada, mesmo que caiba ao legislador prever o modo como ela será aplicada, assim como escreve Luís Eduardo Schoueri:

A progressividade é prevista expressamente para o Imposto de Renda, no artigo 153, §2º, da Constituição Federal.

[...]

Conforme se vê, cabe ao legislador decidir como a progressividade do Imposto de Renda dar-se-á. Não pode ele, entretanto, deixar de considerá-la.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). **Tabelas de incidência mensal: A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 06/11/2017

<sup>63</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 35.

<sup>64</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 406.

Portanto, conforme explicito na Lei Maior, a progressividade deve ser sempre considerada quando o assunto tratado for o imposto sobre a renda, não podendo o legislador deixar de aplicar alíquotas progressivas variadas, conforme a base de cálculo do imposto sobre a renda.

#### 4.1.2. Progressividade no IPTU

A progressividade não é apenas aplicada nos “impostos pessoais” como a renda, ela também é aplicada nos “impostos reais”. Primeiramente, para melhor entender o que seria um imposto real, volta-se a recorrer à Geraldo Ataliba:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo...<sup>65</sup>

Em outras palavras, não são observadas as condições individuais de cada contribuinte, se ele praticou o *fato impositivo* de determinado tributo ele, por consequência, deve cumprir a obrigação tributária junto aos cofres públicos<sup>66</sup>.

A progressividade do IPTU, conforme positivado na Lei Maior, como já demonstrado, abrange a capacidade contributiva. Para melhor entender tal afirmação, recorre-se à Humberto Ávila e seu entendimento sobre o tema:

[...] a progressividade pode ser estabelecida em razão do valor do imóvel, da localização e do uso. Esses critérios normalmente são presunções de capacidade contributiva: imóveis de maior valor revelam maior capacidade contributiva do proprietário, e imóveis localizados em zonas nobres da cidade indicam maior capacidade contributiva do proprietário.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 141.

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 108-109.

<sup>67</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 449.

No presente caso, diferentemente da capacidade contributiva aplicada no imposto sobre a renda, existe uma presunção de riqueza do sujeito passivo, por parte do legislador. Para se chegar a tal presunção são analisados o valor do imóvel e a região em que ele está localizado.

Para Luís Eduardo Schoueri, a presunção de riqueza pelo valor do imóvel, ou pela região em que ele se localiza, não são fatores adequados para medir a capacidade contributiva subjetiva de um determinado sujeito passivo. Conforme segue:

Com efeito, basta imaginar um contribuinte que detenha diversos imóveis de pequeno valor, cada qual deles de valor reduzido, mas cuja somatória revelaria grande capacidade contributiva; ao seu lado, imagina-se agora um contribuinte que detenha um único imóvel, de pequeno valor, mas relativamente superior ao valor individual de cada um dos imóveis detidos pelo primeiro contribuinte. A progressividade baseada no valor de cada imóvel implicará notória distorção, já que o primeiro contribuinte pagará, por imóvel, valor inferior ao segundo, embora tenha ele maior capacidade contributiva.<sup>68</sup>

Diferente do que foi visto no Imposto de Renda, a capacidade contributiva aplicada no IPTU não é demonstrada através da análise de alguma condição subjetiva do indivíduo, mas de presunções acerca do valor de seu imóvel, ou do local onde o mesmo se localiza.

---

<sup>68</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 409.

## V. Princípio da Seletividade

A seletividade em matéria tributária está presente no texto constitucional brasileiro em dois dispositivos distintos. Primeiramente, vale observar o artigo 153, § 3º, inciso I, que versa: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), imposto competente à União Federal, "será seletivo, em função da essencialidade do produto". Contudo, para o presente estudo acerca do princípio da seletividade, o dispositivo mais importante que deve ser observado é o presente no artigo 155, § 2º, inciso III, da mesma Lei Maior, que diz o seguinte: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal, "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

Anteriormente a conceituar o princípio da seletividade em matéria tributária, vale fazer um breve relato de como que tal princípio veio a surgir, além de mostrar a sua estreita relação com a igualdade e a capacidade contributiva, princípios já abordados nos capítulos anteriores.

### 1. Seletividade e sua ligação com a igualdade e com a capacidade contributiva

Inicialmente, para ser possível a discussão sobre a seletividade vale observar quais os impostos que ela visa abranger. Como já discutido no capítulo anterior, a capacidade contributiva observa os tributos que recaem diretamente no sujeito passivo da relação jurídica tributária, em outras palavras, nos impostos diretos. Contudo, além dos impostos diretos, existem, também, os impostos tidos como indiretos, para adentrar no tema, vale recorrer aos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Cêlho:

Quando afirmamos que os impostos se norteiam pelo princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário, absolutamente necessário, operar uma distinção fundamental. É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a *renda gasta no consumo* que move o legislador.

Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas *adiantam e repassam* o ônus financeiro do tributo para a frente. É o que ocorre com o ICMS e o IPI. Por isso mesmo o CTN (art. 166) veda aos contribuintes de direito receber de volta o indébito, salvo prova de que não repassaram o ônus do imposto ou de que estão munidos de autorização para repetir. Em sendo assim, se um tributo é denominado contribuição, se é cobrado de agentes econômicos, mas acaba sendo incluído nos custos de produção e circulação para ser transferido aos preços, a sua natureza de imposto indireto sobre o consumo salta aos olhos.<sup>69</sup>

O autor do trecho acima explicou dois pontos de profunda importância. Primeiro, que a capacidade contributiva nos impostos tidos como diretos tem como objetivo observar a capacidade do sujeito passivo da relação jurídica tributária, em outras palavras, o contribuinte de direito. Já a seletividade, diferentemente do princípio capacidade contributiva, não observa a capacidade do contribuinte de direito, mas visa atingir a capacidade do contribuinte de fato, aquele que arca com o ônus econômico da relação econômica.

Além de Côelho, existem outros autores que afirmam que a seletividade em matéria tributária está ligada ao ideal da capacidade contributiva, assim como também suscita Roque Antônio Carrazza:

[...]podemos perceber a influência do princípio da capacidade contributiva em outras normas constitucionais tributárias. [...] das que obrigam o legislador a tornar seletivos o IPI, em função da essencialidade dos produtos industrializados (art. 153, § 3º, I, da CF) e o ICMS, em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços (art. 155. § 2º, III, da CF).<sup>70</sup>

Carrazza suscita que a capacidade contributiva como uma influência direta ao mandamento da seletividade no ICMS. Outros autores também compartilham do mesmo raciocínio, assim como Luciano Amaro<sup>71</sup>, Regina Helena Costa<sup>72</sup>, Andrei Pitten Velloso<sup>73</sup> e Maurício Dalri Timm do Valle<sup>74</sup>, para citar alguns.

---

<sup>69</sup> CÔELHO, 2016. Capítulo III, item 3.17.

<sup>70</sup> CARRAZZA, 2017. p. 114.

<sup>71</sup> AMARO, 2016, p. 166

<sup>72</sup> COSTA, 2003, p. 55.

<sup>73</sup> VELLOSO, 2010, p. 208-209

<sup>74</sup> VALLE, 2016, p. 483

No entanto, vale trazer ao presente trabalho o entendimento diferenciado de Humberto Avilá "A seletividade seria, nesse sentido, a concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade humana. Ela não seria, assim, nenhuma consequência do princípio da capacidade contributiva"<sup>75</sup>. Para Avilá, portanto, a capacidade contributiva remete ao conceito de isonomia, também já tratado no presente trabalho, e não a noção da capacidade contributiva. Contudo, aos olhos de Valle, tal afirmativa não é o bastante para afastar o raciocínio de que a seletividade é a aplicação da capacidade contributiva nos tributos tidos como indiretos:

Isso, entretanto, não parece suficiente para afastar a conclusão de que o Princípio da Seletividade é a manifestação da Capacidade Contributiva objetiva, e, até mesmo, de capacidade contributiva relativa, na medida em que revela os contornos do fato concretamente tributado.<sup>76</sup>

Para a maioria da doutrina que versa sobre o tema, a seletividade em matéria tributária é a manifestação da capacidade contributiva nos tributos indiretos. Para que seja possível continuar a estudar tal instituto, faz-se necessário buscar um conceito que melhor explique o seu objetivo.

## **2. O Conceito de Seletividade**

Para continuar o estudo sobre a seletividade, ou princípio da seletividade, é preciso buscar o conceito de tal instituto, vale observar um trecho da obra de Roque Antônio Carrazza:

Em relação a estas duas últimas normas constitucionais, temos que elas exigem que as operações com os produtos ou gêneros de primeira necessidade venham a receber tratamento tributário mais brando do que o dispensado às operações com produtos ou gêneros menos essenciais.<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> ÁVILA, 2011, p. 458

<sup>76</sup> VALLE, op. cit, p. 484

<sup>77</sup> CARRAZZA, 2017, p. 114.

Conforme bem diz o autor, a seletividade é uma técnica que deve ser utilizada no momento de fixação das alíquotas nos bens de consumo que passíveis de serem tributados, quanto mais essencial o bem, menor deverá ser a alíquota do tributo. Exemplificando, quanto mais essencial um determinado bem menor deverá ser a alíquota do ICMS fixada sobre ele<sup>78</sup>.

Vale salientar, também, que a seletividade, assim como já demonstrado, é própria dos tributos indiretos, tais tributos são os que incidem sobre o consumo (renda consumida). Portanto, por óbvio, não há de se falar em seletividade no Imposto de Renda, visto que se trata de um tributo direto, assim como já estudado no capítulo anterior, devendo ser observadas as características subjetivas do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Nos tributos indiretos não se busca fazer uma análise das características subjetivas do sujeito passivo tributário, que deverá ser instituído por lei<sup>79</sup>, referido como contribuinte de direito, faz o repasse do ônus econômico para o consumidor final da relação econômica, conhecido como o contribuinte de fato<sup>80</sup>.

Finalizando, vale recorrer a breve definição dada por Luís Eduardo Schoueri sobre seletividade: “Seletivos são os tributos cuja alíquota varia segundo a essencialidade do produto ou da operação sobre que incidem. A seletividade é própria dos tributos sobre o consumo”<sup>81</sup>.

A seletividade é um meio a ser utilizado para que a capacidade contributiva seja considerada nos tributos que recaem sobre o consumo, como não é possível observar as relações subjetivas de cada consumidor, o critério que é utilizado é o da essencialidade dos bens de maneira objetiva<sup>82</sup>.

### **3. Definindo essencialidade**

---

<sup>78</sup> Ibid., p. 114-115.

<sup>79</sup> Art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>80</sup> ÁVILA, 2011. p. 452

<sup>81</sup> SCHOUERI, 2017. p. 172.

<sup>82</sup> VALLE, 2016. p. 482.



Antes de continuar o estudo do princípio da seletividade, vale recorrer a doutrina para apresentar uma definição do que seria de fato essencial. Humberto Ávila conceitua como essencial o seguinte:

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.<sup>83</sup>

Conforme Ávila, a essencialidade está ligada a dignidade da pessoa humana, o direito à vida e o direito social a saúde. Apesar da essencialidade ser um conceito extremamente aberto suscetível aos mais diversos tipos de definições, a definição apresentada pelo autor abrange, de forma sucinta, dispositivos da Lei Maior que se mostram essenciais para o desenvolvimento de uma nação.

#### **4. Seletividade e Extrafiscalidade**

Antes de adentrar na relação da seletividade com a extra fiscalidade, deve-se conceituar o instituto.

Existem os tributos referidos como fiscais, os quais tem como seu principal objetivo arrecadar dinheiro aos cofres públicos, para que a entidade competente, seja ela a União, um Estado, o Distrito Federal ou um Município, possa arcar com suas despesas<sup>84</sup>. Já os tributos com finalidade extrafiscal, além de arrecadarem dinheiro aos cofres públicos, tem como principal objetivo uma atividade regulatória, que visa fazer o contribuinte adotar ou deixar de fazer certas condutas, as razões para tal instituto, assim como bem diz Amaro, pode ser “por razões econômicas, sociais, de saúde etc”<sup>85</sup>. Para melhor entender o assunto, vale observar o trecho da obra de Coêlho:

---

<sup>83</sup> ÁVILA, 2011, p. 457

<sup>84</sup> AMARO, 2016, p. 110

<sup>85</sup> AMARO, 2016, p. 111

A extrafiscalidade, basicamente, é o manejo de figuras tributárias, diminuindo ou exasperando o *quantum* a pagar com o fito de obter resultados que transcendem o simples recolhimento do tributo, muito embora a instrumentação extrafiscal não signifique, necessariamente, perda de numerário. Muitas vezes redonda em maior receita, como em certos casos de agravamento de alíquotas, visando a inibir determinados comportamentos, hábitos ou atividades consideradas inconvenientes. É o caso, no Brasil, da pesada tributação sobre o consumo de bebidas e cigarros.<sup>86</sup>

Estabelecido um conceito de extrafiscalidade, vale ressaltar a natureza extrafiscal da seletividade. Quando o ICMS assume uma finalidade extrafiscal, ele acaba se distanciando da capacidade contributiva, porém ainda devem ser respeitados os seus limites<sup>87</sup>.

Finalizando, apesar do ICMS ser seletivo, conforme dispositivo constitucional, ele pode ser majorado ou reduzido, respeitando sempre as limitações impostas pela capacidade contributiva, devido razões extrafiscais, que busquem incentivar ou desencorajar certas condutas.

## 5. As alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica

Primeiramente, antes de demonstrar as alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica nos entes federados, vale ressaltar que tais alíquotas são as incidentes sobre o consumo residencial de energia.

Tabela 2 – Alíquotas do ICMS no Estado do Acre<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> COELHO, 2016. Capítulo IX, item 9.1.

<sup>87</sup> VALLE, 2016, p. 484.

<sup>88</sup> ACRE, Lei Complementar nº 55, de 09 de julho de 1997. **Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS e dá outras providências.** Rio Branco, AC, 09 de julho de 1997. Disponível em: <<http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/de55ce004e47917aba04fb202d0f6814/LC+055-97-ATUALIZADA+-+09-01-2017.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=de55ce004e47917aba04fb202d0f6814>> Acesso em: 30 de março de 2018

<b>Acre</b>	Até 100 kWh: Isento	De 101 a 140 kWh: 16%	Acima de 140 kWh: 25%
-------------	---------------------	--------------------------	--------------------------

Tabela 3 – Alíquotas do ICMS no Estado de Alagoas<sup>89</sup>

<b>Alagoas</b>	Até 150 kWh: 18%	Acima de 150 kWh: 27%
----------------	------------------	-----------------------

Tabela 4 – Alíquotas do ICMS no Estado do Amapá<sup>90</sup>

<b>Amapá</b>	Todas as faixas: 18%	
--------------	----------------------	--

Tabela 5 – Alíquotas do ICMS no Estado do Amazonas<sup>91</sup>

<b>Amazonas</b>	Até 50 kWh: Isento	Acima de 50 kWh: 25%
-----------------	--------------------	----------------------

Tabela 6 – Alíquotas do ICMS no Estado da Bahia<sup>92</sup>

<b>Bahia</b>	Até 150 kWh: 25%	Acima de 150 kWh: 27%
--------------	------------------	-----------------------

Tabela 7 – Alíquotas do ICMS no Estado do Ceará<sup>93</sup>

<sup>89</sup>ALAGOAS, Decreto nº 46.724 de 13 de janeiro de 2016. ALAGOAS, Decreto nº 46.724 de 13 de janeiro de 2016. **Altera o Decreto Estadual nº 2.845, de 14 de outubro de 2005, que dispõe sobre a nova regulamentação da Lei Estadual nº 6.558, de 30 de dezembro de 2004, que institui o fundo estadual de combate e erradicação da pobreza – FECOEP, quanto ao adicional do ICMS.** Maceió, AL, 13 de janeiro de 2016. Disponível em:

<<http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=Md3KHJAJfj8M%3D&access=2>> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>90</sup> AMAPÁ, Lei nº 1.949, de 29 de outubro de 2015. **Altera dispositivos da Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997.** Macapá, AP, 29 de outubro de 2015. Disponível em:

<[http://www.al.ap.gov.br/pagina.php?pg=buscar\\_legislacao&aba=legislacao&submenu=listar\\_legislacao&especie\\_documento=&ano=&pesquisa=&n\\_doeB=&n\\_leiB=1949&data\\_inicial=&data\\_final=&orgaoB=&autor=&legislaturaB=>](http://www.al.ap.gov.br/pagina.php?pg=buscar_legislacao&aba=legislacao&submenu=listar_legislacao&especie_documento=&ano=&pesquisa=&n_doeB=&n_leiB=1949&data_inicial=&data_final=&orgaoB=&autor=&legislaturaB=>)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>91</sup> AMAZONAS, Decreto nº 20.686 de 28 de dezembro de 1999. **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 – ICMS e dá outras providências.** Manaus, AM, 28 de dezembro de 1999. Disponível em:

<[http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE\\_20686\\_99.htm](http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>92</sup> BAHIA, Lei nº 7.014 de 4 de dezembro de 1996. **Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Salvador, BA, 05 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/ICMS\\_com\\_notas.pdf](http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/ICMS_com_notas.pdf)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>93</sup> CEARÁ, Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996. **Dispõe acerca 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.** Fortaleza, CE, 30 de dezembro de 1996. Disponível em:

<<https://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/12670.htm>> Acesso em: 30 de março de 2018

<b>Ceará</b>	Até 50 kWh: Isento	Acima de 50 kWh: 20%
--------------	--------------------	----------------------

Tabela 8 – Alíquotas do ICMS no Distrito Federal<sup>94</sup>

<b>Distrito Federal</b>	Até 200 kWh: 12%	De 201 a 300 kWh: 18%	De 301 a 500 kWh: 21%	Acima de 500 kWh: 25%
-------------------------	------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Tabela 9 – Alíquotas do ICMS no Estado do Espírito Santo<sup>95</sup>

<b>Espírito Santo</b>	Todas as faixas: 25%			
-----------------------	----------------------	--	--	--

Tabela 10 – Alíquotas do ICMS no Estado de Goiás<sup>96</sup>

<b>Goiás</b>	Até 80 kWh: 25%	Acima de 80 kWh: 29%
--------------	-----------------	----------------------

Tabela 11 - Alíquotas do ICMS no Estado do Maranhão<sup>97</sup>

<b>Maranhão</b>	Até 500 kWh: 17%	Acima de 500 kWh: 27%
-----------------	------------------	-----------------------

Tabela 12 – Alíquotas do ICMS no Estado do Mato Grosso<sup>98</sup>

<b>Mato Grosso</b>	Até 100 kWh: Isento	De 100 a 150 kWh: 10%	De 155 a 250 kWh: 17%	De 250 a 500 kWh: 25%	Acima de 500 kWh: 27%
--------------------	---------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

<sup>94</sup> DISTRITO FEDERAL, Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997. **Regulamento o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**. Brasília, DF, 22 de dezembro de 1997. Disponível em:

<<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=>> Acesso em: 30 de dezembro de 2018

<sup>95</sup> ESPIRITO SANTO, Lei nº 7.000 de 27 de dezembro de 2001. **Dispões sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências**. Vitória, ES, 27 de dezembro de 2001. Disponível em:

< [http://www.al.es.gov.br/antigo\\_portal\\_ales/images/leis/html/LO7000.html](http://www.al.es.gov.br/antigo_portal_ales/images/leis/html/LO7000.html)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>96</sup> GOIÁS, Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. **Regulamento a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás**. Goiânia, 29 de dezembro de 1997. Disponível em:

<[http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte\\_ver\\_40\\_3\\_htm/Rcte/RCTE.htm](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>97</sup> MARANHÃO, Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão**. São Luís, MA, 19 de dezembro de 2002. Disponível em:

<<http://www.stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=4324>> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>98</sup> MATO GROSSO, Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014. **Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**. Cuiabá, MT, 20 de março de 2014. Disponível em:

<<https://www.sefaz.mt.gov.br/SFLDownload/1dbd9aeb-51a0-477c-b606-b5d6a9e91117.pdf>> Acesso em: 30 de março de 2018

Tabela 13 – Alíquotas do ICMS no Estado do Mato Grosso do Sul<sup>99</sup>

<b>Mato Grosso do Sul</b>	Até 200 kWh: 17%	De 201 até 500 kWh: 20%	Acima de 500 kWh: 25%
---------------------------	------------------	-------------------------	-----------------------

Tabela 14 – Alíquotas do ICMS no Estado de Minas Gerais<sup>100</sup>

<b>Minas Gerais</b>	Até 90 kWh: Isento	Acima de 90 kWh: 30%
---------------------	--------------------	----------------------

Tabela 15 – Alíquotas do ICMS no Estado do Pará<sup>101</sup>

<b>Pará</b>	Até 100 kWh: Isento	De 101 a 150 kWh: 15%	Acima de 150 kWh: 25%
-------------	---------------------	-----------------------	-----------------------

Tabela 16 – Alíquotas do ICMS no Estado da Paraíba<sup>102</sup>

<b>Paraíba</b>	Até 50 kWh: Isento	Acima de 50 kWh: 25%
----------------	--------------------	----------------------

Tabela 17 – Alíquotas do ICMS no Estado do Paraná<sup>103</sup>

<sup>99</sup> MATO GROSSO DO SUL, Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997. **Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências.** Campo Grande, MS, 22 de dezembro de 1997. Disponível em:

<<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/1b758e65922af3e904256b220050342a/037448c46af3acaf04256d410048094b?OpenDocument>> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>100</sup> MINAS GERAIS, Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.** Belo Horizonte, MG, 13 de dezembro de 2002. Disponível em:

<[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>101</sup> PARÁ, Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001. **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 – ICMS.** Belém, PA, 18 de junho de 2001. Disponível em:

<[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_c4676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>102</sup> PARAÍBA, Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996. **Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências.** João Pessoa, PB, 2 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96\(INTEIRA\).html](http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96(INTEIRA).html)> Acesso em: 30 de março de 2018

<sup>103</sup> PARANÁ, Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996. **Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior – ICMS.** Curitiba, PR, 14 de novembro de 1996. Disponível em:

<<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>> Acesso em 31 de março de 2018

<b>Paraná</b>	Até 30 kWh: Isento	Acima de 30 kWh: 29%
---------------	--------------------	----------------------

Tabela 18 – Alíquotas do ICMS no Estado de Pernambuco<sup>104</sup>

<b>Pernambuco</b>	Até 30 kWh: Isento	Acima de 30 kWh: 25%
-------------------	--------------------	----------------------

Tabela 19 – Alíquotas do ICMS no Estado do Piauí<sup>105</sup>

<b>Piauí</b>	Até 50 kWh: Isento	De 50 a 200 kWh: 20%	Acima de 200 kWh: 25%
--------------	--------------------	-------------------------	--------------------------

Tabela 20 – Alíquotas do ICMS no Estado do Rio de Janeiro<sup>106</sup>

<b>Rio de Janeiro</b>	Até 300 kWh: 18%	De 300 a 450 kWh: 29%	Acima de 450 kWh: 30%
-----------------------	------------------	--------------------------	--------------------------

Tabela 21 – Alíquotas do ICMS no Estado do Rio Grande do Norte<sup>107</sup>

<b>Rio Grande do Norte</b>	Até 60 kWh: Isento	De 60 a 300 kWh: 17%	Acima de 300 kWh: 27%
----------------------------	--------------------	-------------------------	--------------------------

Tabela 22 – Alíquotas do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul<sup>108</sup>

<sup>104</sup> PERNAMBUCO, Decreto nº 44.650, de 30 de junho de 2017. **Regulamenta a Lei 15.730, de 17 março de 2016, que dispões sobre o ICMS.** Recife, PE, 01 de julho de 2017. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/44650/Texto/Dec44650\\_2017.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/44650/Texto/Dec44650_2017.htm)> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>105</sup> PIAUÍ, Decreto nº 13.500, de 23 de dezembro de 2018. **Consolida e regulamenta disposições sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Teresina, PI, 24 de dezembro de 2018. Disponível em:

<<https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/a05e110f-60af-4ec7-a584-bb6f9387d304/dec+13.500+-+ricms?view=publicationpage1>> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>106</sup> RIO DE JANEIRO, Lei 2.657, de 26 de dezembro 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências.** Rio de Janeiro, RJ, 27 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?\\_afLoop=2002696067689341&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&\\_adf.ctrl-state=j6pcuizdz\\_113#capitulo\\_X](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afLoop=2002696067689341&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=j6pcuizdz_113#capitulo_X)> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>107</sup> RIO GRANDE DO NORTE, Lei 6.968, de 30 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Natal, RN, 27 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set\\_v2/legislacao/instrumentos/leis/icms/lei\\_n%C2%B0%206.968\\_hist%C3%B3rica.doc](http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/leis/icms/lei_n%C2%B0%206.968_hist%C3%B3rica.doc)> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>108</sup> RIO GRANDE DO SUL, Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989. **Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte**

<b>Rio Grande do Sul</b>	Até 50 kWh: 12%	Acima de 50 kWh: 27%
--------------------------	-----------------	----------------------

Tabela 23 – Alíquotas do ICMS no Estado de Rondônia<sup>109</sup>

<b>Rondônia</b>	Até 220 kWh: 17%	Acima de 220 kWh: 20%
-----------------	------------------	-----------------------

Tabela 24 – Alíquotas do ICMS no Estado de Roraima<sup>110</sup>

<b>Roraima</b>	Até 100 kWh: Isento	Acima de 100 kWh: 17%
----------------	---------------------	-----------------------

Tabela 25 – Alíquotas do ICMS no Estado de Santa Catarina<sup>111</sup>

<b>Santa Catarina</b>	Até 150 kWh: 12%	Acima de 150 kWh: 25%
-----------------------	------------------	-----------------------

Tabela 26 – Alíquotas do ICMS no Estado de São Paulo<sup>112</sup>

<b>São Paulo</b>	Até 200 kWh: 12%	Acima de 200 kWh: 25%
------------------	------------------	-----------------------

**Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências.** Porto Alegre, RS, 27 de janeiro de 1989. Disponível em:  
<<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>109</sup> RONDÔNIA, Decreto nº 8.321, de 30 de abril de 1998. **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 – ICMS e dá outras providências.** Porto Velho, RO, 06 de maio de 1998. Disponível em:  
<<https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/RICMS-CONS-ATE-DEC-22619-18.pdf>> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>110</sup> RORAIMA, Decreto nº 4.335-E, de 3 de agosto de 2001. **Consolida e regulamenta a legislação pertinente ao 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.** Boa Vista, RR, 8 de agosto de 2001. Disponível em:  
<[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/roraima/decretos/2001/decreto\\_4335-e\\_de\\_23-08-01.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/roraima/decretos/2001/decreto_4335-e_de_23-08-01.htm)> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>111</sup> SANTA CATARINA, Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre 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.** Florianópolis, SC, 30 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei\\_96\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm)> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>112</sup> SÃO PAULO, Lei nº 6.374, de 1 de março de 1989. **Dispões sobre a Instituição do ICMS.** São Paulo, SP, 1 de março de 1989. Disponível em:

<<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>> Acesso em: 31 de março de 2018

Tabela 27 – Alíquotas do ICMS no Estado do Sergipe<sup>113</sup>

<b>Sergipe</b>	Até 50 kWh: Isento	De 51 a 220 kWh: 25%	Acima de 220 kWh: 27%
----------------	--------------------	-------------------------	--------------------------

Tabela 28 – Alíquotas do ICMS no Estado do Tocantins<sup>114</sup>

<b>Tocantins</b>	Todas as faixas: 25%
------------------	----------------------

Conforme é possível observar nas diversas tabelas apresentadas, a grande maioria dos estados fixam as alíquotas máximas do ICMS incidente sobre energia elétrica em valores que variam entre 25% e 30%. Abre-se o questionamento, tais valores respeitam o mandamento da seletividade? Um bem tão imprescindível como a energia elétrica, deveria ter alíquotas fixadas nesses patamares? Para responder tais questões, observa-se o ponto de vista de Roberto Ferraz e Nelson Souza Neto:

...são precisamente os elementos tidos constitucionalmente por essenciais, aos quais se deu tratamento jurídico diferenciado, de telecomunicações, energia elétrica, transportes (combustíveis) e mineração, os que terminaram por ser escolhidos pela tributação para serem fortemente “sobre-taxados”. Para coroar a corrupção do sistema tem-se não apenas a equiparação de alíquotas de energia elétrica e telecomunicações com peleterias, armas e munições, mas ainda concomitância com a desoneração de seda e produtos de seda.<sup>115</sup>

Equiparar a alíquota da energia elétrica com a de armas e munições, tendo em vista a essencialidade dos bens não parece a ação mais sensata por parte do legislador estadual. Vale observar, também, que essencialidade da distribuição e

<sup>113</sup> SERGIPE, Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. **Aprova o novo regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Aracaju, SE, 10 de dezembro de 2002. Disponível em:

<[http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/01-](http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/01-regulamento_2002_completo/regulamento_2002_completo.htm)

regulamento\_2002\_completo/regulamento\_2002\_completo.htm> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>114</sup> TOCANTINS, Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001. **Dispões sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências.** Palmas, TO, 28 de dezembro de 2001. Disponível em:

<<http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>> Acesso em: 31 de março de 2018

<sup>115</sup> FERRAZ, Roberto e SOUZA NETO, Nelson. Inconstitucionalidade das alíquotas majoradas de ICMS nas telecomunicações. **Tributação dos serviços de Telecom e outros temas correlatos**, São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 486



produção de energia elétrica já está positivado no art. 10, inciso I, da Lei 7.783 de 1989.

Para concluir o estudo e demonstrar a necessidade das alíquotas do ICMS serem seletivas, vale sanar uma disposição constitucional já mencionada nesta monografia.

## **6. O dever das alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica serem seletivas**

Apesar do texto constitucional que versa sobre seletividade do ICMS fazer alusão a um poder e não a um dever, como no dispositivo que versa sobre seletividade no IPI, ele deve ser entendido como um mandamento do legislador constituinte no momento de fixação de suas alíquotas, para corroborar essa afirmação, recorre-se aos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza:

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*...<sup>116</sup>

Como bem observa o autor, a Constituição, tratando da seletividade, instituiu um mandamento ao legislador estadual, o de respeitar a seletividade no momento de fixação das alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica. Portanto, no momento de fixação das alíquotas deverá ser considerada a essencialidade do bem tributado, no presente caso a energia elétrica.

Concernente a uma análise jurisprudencial acerca do tema, o STF está para decidir sobre a seletividade no ICMS incidente sobre energia elétrica. O RE. nº 714.139/SC, que trata sobre a inconstitucionalidade da equiparação das alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica, um bem essencial como já demonstrado, com

---

<sup>116</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 438.

produtos supérfluos, assim como os já mencionadas armas e munições. Vale notar, que já foi reconhecida a repercussão geral no referido caso. Apesar de aguardar apreciação do Supremo Tribunal Federal, já existe um parecer favorável sobre a inconstitucionalidade das alíquotas, elaborado pelo então Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Segue a ementa do parecer:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 745. ICMS. ARTS. 150, II, E 155, § 2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA SUPERIOR À ALÍQUOTA GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO. MODULAÇÃO DE EFEITOS RECOMENDÁVEL.

1. É inconstitucional o art. 19, inciso II, alíneas “a” e “c”, da Lei estadual 10.297/1996 de Santa Catarina no que prevê alíquotas do ICMS superiores à geral a incidirem sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações, por incompatibilidade com o princípio da seletividade/essencialidade.
2. Eliminada a regra especial que estipula alíquota majorada para energia elétrica e telecomunicações, tem-se que o ICMS de ambas cairá automaticamente na regra geral do Estado-membro e o contribuinte terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional, não havendo falar em ofensa à separação de poderes por ativismo Judicial.
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. 3. Parecer pelo provimento parcial do recurso extraordinário.
4. Por colocar em risco a segurança jurídica e veicular matéria de excepcional interesse social, recomenda-se a modulação dos efeitos pro futuro, com estipulação de prazo razoável para adaptação da legislação do ICMS pelo Legislativo catarinense.<sup>117</sup>

Observa-se que se trata apenas de um parecer do Procurador-Geral da República, que os Ministros poderão ou não concordar no momento de apreciação do mérito da questão. No entanto, é interessante observar que o parecer é favorável ao ponto de vista defendido na presente monografia.

Voltando a discussão jurisprudencial, a 2ª Turma do STF já estabeleceu um posicionamento, no RE-AgR. 634.457/RJ, de que o princípio da seletividade deve ser respeitado na instituição de alíquotas diferenciadas. Conforme emente:

---

<sup>117</sup> PARECER, Procurador-Geral da República. **Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tema 745. ICMS. Arts. 150, II, E 155, § 2º, III, da Constituição Federal. Seletividade e Essencialidade. Energia Elétrica e Telecomunicações. Alíquota Específica Superior à Alíquota Geral. Inconstitucionalidade. Provimento. Modulação de Efeitos Recomendável.**

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.<sup>118</sup>

Ressalta-se que não houve decisão sobre o mérito da questão, conforme bem explicitado no voto de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, contudo a reflexão do Relator sobre o princípio da seletividade mostrou-se favorável a inconstitucionalidade das alíquotas diferenciadas do ICMS em serviços essenciais que não observam a seletividade.

Já existem decisões do mérito da questão em tribunais estaduais, como, por exemplo, nos Tribunais de Justiça da Bahia<sup>119</sup> e do Piauí<sup>120</sup>, tais decisões são favoráveis ao ponto de vista defendido nesta monografia.

<sup>118</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **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.** RE-AgR 634.457. (grifo nosso)

<sup>119</sup> BAHIA, Tribunal de Justiça. **Apelações Cíveis Simultâneas. Ação Ordinária. Direito Tributário. Preliminar de Ilegitimidade Ativa Ad Causam não Acolhida. Preliminar de Nulidade da Sentença Afastada. ICMS. Alíquota Sobre os Serviços de Energia Elétrica e Telecomunicações. Princípio da Seletividade Adotado pelo Estado da Bahia. Inteligência do Artigo 155, § 2º, III da Constituição Federal. Ausência de Razoabilidade na Fixação da Alíquota. Parâmetro da Essencialidade das Mercadorias e Serviços Inobservado. Aplicação da Alíquota Genérica de 17%. Provimento Parcial do Apelo Interposto Pelo Estado da Bahia. Pedido de Compensação dos Valores Pagos a Maior, não deferido na Sentença Recorrida. Ausência de Comprovação do Encargo Suportado. Impossibilidade. Majoração dos Honorários Advocatícios. Provimento Parcial do Apelo Interposto pelo Autor.** Apelação Cível nº 0115540-35.2010.8.05.0001

<sup>120</sup> PIAUÍ, Tribunal de Justiça. **Apelação e Reexame Necessário. Tributário. Mandado de Segurança. ICMS. Energia Elétrica e Telecomunicações. Legitimidade Ad Causam do Contribuinte de Fato. Direito à Compensação Tributária. Impropriedade da Via Processual Eleita. Uniformização da Jurisprudência. Inobservância do Princípio da Seletividade. Incidente de Inconstitucionalidade Suscitado.** Apelação Cível nº 2010.0001.005102-5

Como demonstrado ao longo deste trabalho, a equiparação de alíquotas do ICMS de mercadorias e serviços essenciais com mercadorias e serviços supérfluos é uma clara violação do dispositivo ao princípio da seletividade, presente no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

## VI. CONCLUSÃO

O princípio da seletividade, conforme a grande maioria da doutrina, interliga-se diretamente com o princípio da capacidade contributiva, que por sua vez se fundamenta no princípio da isonomia, presente no artigo 5º da Constituição Federal. A seletividade tem como objetivo aplicar a capacidade contributiva, instituto próprio dos tributos diretos, aos tributos indiretos, aqueles que ônus econômico é repassado ao consumidor final, devendo os tributos que incidirem sobre consumo, como no caso do ICMS, ou nos produtos industrializados, como é o caso do IPI, serem graduados conforme a essencialidade.

O presente trabalho focou na seletividade presente no ICMS, mais especificamente, nas alíquotas incidente sobre a energia elétrica, fixadas pelos poderes legislativos dos entes federados, conforme a pesquisa realizada, a maioria dos entes aplicam alíquotas máximas do ICMS incidente sobre energia elétrica residencial entre os valores de 25% e 30%. Tais alíquotas se equiparam, em muitos estados, a bens e mercadorias supérfluas, como, por exemplo, armas e munições, enquanto produtos não essenciais acabam isentos do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

Tendo em vista que o princípio da seletividade preceitua a fixação das alíquotas do ICMS de maneira inversamente proporcional a sua essencialidade, quanto mais essencial o bem menor deverá ser a alíquota do ICMS incidida sobre ele, e, por consequência, quanto menos essencial, mais supérfluo a mercadoria ou serviço maior deverá ser a alíquota incidida sobre o mesmo.

A energia elétrica não necessita de explicações para demonstrar a sua essencialidade seja para o uso residencial, comercial ou industrial, apesar da mesma estar positivada em legislação infraconstitucional. Sem ela não seria possível realizar tarefas cotidianas hoje tidas como simples.

Diante da inegável essencialidade da energia elétrica, o legislador estadual deve observar o princípio da seletividade no momento de fixação das alíquotas do ICMS incidentes sobre ela. A não observância do referido princípio, trata-se de uma violação ao texto constitucional brasileiro.

A conclusão do presente trabalho, é que a Constituição Federal obriga o legislador a observar o princípio da seletividade ao aplicar alíquotas diferenciadas do

ICMS, tendo em vista a essencialidade dos produtos. Aplicar a mesma alíquota para uma mercadoria ou serviço essencial, como é o caso do fornecimento de energia elétrica, tanto quanto para produtos supérfluos acarreta em uma clara violação da Lei Maior.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRENI, Smith Robert. **Princípio da Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Roberto e SOUZA NETO, Nelson. Inconstitucionalidade das alíquotas majoradas de ICMS nas telecomunicações. **Tributação dos serviços de Telecom e outros temas correlatos**, São Paulo: Quartier Latin, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. V. 2. Oxford: Clarendon, 1976.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.



VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

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

## DOCUMENTOS JURÍDICOS

ACRE, Lei Complementar nº 55, de 09 de julho de 1997. **Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS e dá outras providências**. Rio Branco, AC, 09 de julho de 1997. Disponível em:

<<http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/de55ce004e47917aba04fb202d0f6814/LC+055-97-ATUALIZADA+-+09-01-2017.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=de55ce004e47917aba04fb202d0f6814>>

Acesso em: 30 de março de 2018

ALAGOAS, Decreto nº 46.724 de 13 de janeiro de 2016. ALAGOAS, Decreto nº 46.724 de 13 de janeiro de 2016. **Altera o Decreto Estadual nº 2.845, de 14 de outubro de 2005, que dispõe sobre a nova regulamentação da Lei Estadual nº 6.558, de 30 de dezembro de 2004, que institui o fundo estadual de combate e erradicação da pobreza – FECOEP, quanto ao adicional do ICMS**. Maceió, AL, 13 de janeiro de 2016. Disponível em:

<<http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=Md3KHJAfj8M%3D&access=2>> Acesso em: 30 de março de 2018

AMAPÁ, Lei nº 1.949, de 29 de outubro de 2015. **Altera dispositivos da Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997.** Macapá, AP, 29 de outubro de 2015. Disponível em: <[http://www.al.ap.gov.br/pagina.php?pg=buscar\\_legislacao&aba=legislacao&submenu=listar\\_legislacao&especie\\_documento=&ano=&pesquisa=&n\\_doeB=&n\\_leiB=1949&data\\_inicial=&data\\_final=&orgaoB=&autor=&legislaturaB=](http://www.al.ap.gov.br/pagina.php?pg=buscar_legislacao&aba=legislacao&submenu=listar_legislacao&especie_documento=&ano=&pesquisa=&n_doeB=&n_leiB=1949&data_inicial=&data_final=&orgaoB=&autor=&legislaturaB=)> Acesso em: 30 de março de 2018

AMAZONAS, Decreto nº 20.686 de 28 de dezembro de 1999. **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 – ICMS e dá outras providências.** Manaus, AM, 28 de dezembro de 1999. Disponível em: <[http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE\\_20686\\_99.htm](http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm)> Acesso em: 30 de março de 2018

BAHIA, Tribunal de Justiça. **Apelações Cíveis Simultâneas. Ação Ordinária. Direito Tributário. Preliminar de Ilegitimidade Ativa Ad Causam não Acolhida. Preliminar de Nulidade da Sentença Afastada. ICMS. Alíquota Sobre os Serviços de Energia Elétrica e Telecomunicações. Princípio da Seletividade Adotado pelo Estado da Bahia. Inteligência do Artigo 155, § 2º, III da Constituição Federal. Ausência de Razoabilidade na Fixação da Alíquota. Parâmetro da Essencialidade das Mercadorias e Serviços Inobservado. Aplicação da Alíquota Genérica de 17%. Provimento Parcial do Apelo Interposto Pelo Estado da Bahia. Pedido de Compensação dos Valores Pagos a Maior, não deferido na Sentença Recorrida. Ausência de Comprovação do Encargo Suportado. Impossibilidade. Majoração dos Honorários Advocatícios. Provimento Parcial do Apelo Interposto pelo Autor.** Apelação Cível nº 0115540-35.2010.8.05.0001

BAHIA, Lei nº 7.014 de 4 dezembro de 1996. **Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Salvador, BA, 05 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/ICMS\\_com\\_notas.pdf](http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/ICMS_com_notas.pdf)> Acesso em: 30 de março de 2018

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)> Acesso em 05/11/2017

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 02/04/2017

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)> Acesso em: 12/08/2017

BRASIL. **Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989**. Dispões 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.htm)> Acesso em: 23 de março de 2018

BRASIL. **Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8989.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8989.htm)> Acesso em: 03/04/2017

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **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. RE-AgR 634.457.**

CEARÁ, Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996. **Dispõe acerca 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.** Fortaleza, CE, 30 de dezembro de 1996. Disponível em: <<https://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/12670.htm>> Acesso em: 30 de março de 2018

DISTRITO FEDERAL, Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997. **Regulamento o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Brasília, DF, 22 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=)> Acesso em: 30 de dezembro de 2018

ESPIRITO SANTO, Lei nº 7.000 de 27 de dezembro de 2001. **Dispões sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências.** Vitória, ES, 27 de dezembro de 2001. Disponível em: < [http://www.al.es.gov.br/antigo\\_portal\\_ales/images/leis/html/LO7000.html](http://www.al.es.gov.br/antigo_portal_ales/images/leis/html/LO7000.html)> Acesso em: 30 de março de 2018

GOIÁS, Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. **Regulamento a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás.** Goiânia, 29 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte\\_ver\\_40\\_3\\_hm/Rcte/RCTE.htm](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_hm/Rcte/RCTE.htm)> Acesso em: 30 de março de 2018

MARANHÃO, Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão.** São Luís, MA, 19 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=4324>> Acesso em: 30 de março de 2018

MATO GROSSO, Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014. **Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Cuiabá, MT, 20 de março de 2014. Disponível em:

<<https://www.sefaz.mt.gov.br/SFLDownload/1dbd9aeb-51a0-477c-b606-b5d6a9e91117.pdf>> Acesso em: 30 de março de 2018

MATO GROSSO DO SUL, Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997. **Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências.** Campo Grande, MS, 22 de dezembro de 1997. Disponível em:

<<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/1b758e65922af3e904256b220050342a/037448c46af3acaf04256d410048094b?OpenDocument>>

Acesso em: 30 de março de 2018

MINAS GERAIS, Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.** Belo Horizonte, MG, 13 de dezembro de 2002. Disponível em:

<[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf)> Acesso em: 30 de março de 2018

PARÁ, Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001. **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 – ICMS.** Belém, PA, 18 de junho de 2001. Disponível em:

<[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_c4676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_c4676.pdf)> Acesso em: 30 de março de 2018

PARAÍBA, Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996. **Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências.** João Pessoa, PB, 2 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96\(INTEIRA\).html](http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/ICMS/LEI-6379-96-ICMS-INTEIRA/LEI-6379-96(INTEIRA).html)> Acesso em: 30 de março de 2018

PARANÁ, Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996. **Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de**

**Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior – ICMS.** Curitiba, PR, 14 de novembro de 1996. Disponível em:

<<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>> Acesso em 31 de março de 2018

PARECER, Procurador-Geral da República. **Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tema 745. ICMS. Arts. 150, II, E 155, § 2º, III, da Constituição Federal. Seletividade e Essencialidade. Energia Elétrica e Telecomunicações. Alíquota Específica Superior à Alíquota Geral. Inconstitucionalidade. Provimento. Modulação de Efeitos Recomendável.**

PERNAMBUCO, Decreto nº 44.650, de 30 de junho de 2017. **Regulamenta a Lei 15.730, de 17 março de 2016, que dispõe sobre o ICMS.** Recife, PE, 01 de julho de 2017. Disponível em:

<[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/44650/Texto/Dec44650\\_2017.htm](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/44650/Texto/Dec44650_2017.htm)> Acesso em: 31 de março de 2018

PIAUÍ, Decreto nº 13.500, de 23 de dezembro de 2018. **Consolida e regulamenta disposições sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Teresina, PI, 24 de dezembro de 2018. Disponível em:

<<https://webas.sefaz.pi.gov.br/legislacao/asset/a05e110f-60af-4ec7-a584-bb6f9387d304/dec+13.500+-+ricms?view=publicationpage1>> Acesso em: 31 de março de 2018

PIAUÍ, Tribunal de Justiça. **Apelação e Reexame Necessário. Tributário. Mandado de Segurança. ICMS. Energia Elétrica e Telecomunicações. Legitimidade Ad Causam do Contribuinte de Fato. Direito à Compensação Tributária. Impropriedade da Via Processual Eleita. Uniformização da Jurisprudência. Inobservância do Princípio da Seletividade. Incidente de Inconstitucionalidade Suscitado.** Apelação Cível nº 2010.0001.005102-5

RIO DE JANEIRO, Lei 2.657, de 26 de dezembro 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências.** Rio de Janeiro, RJ, 27 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/legislacao/legislacao-estadual-](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-)

[navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?\\_afLoop=2002696067689341&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&\\_adf.ctrl-](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afLoop=2002696067689341&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=j6pcuizdz_113#capitulo_X)

[state=j6pcuizdz\\_113#capitulo\\_X](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna2/RegulamentoDoICMS?_afLoop=2002696067689341&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=j6pcuizdz_113#capitulo_X)> Acesso em: 31 de março de 2018

RIO GRANDE DO NORTE, Lei 6.968, de 30 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.** Natal, RN, 27 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set\\_v2/legislacao/instrumentos/leis/icms/lei\\_n%C2%B0%206.968\\_hist%C3%B3rica.doc](http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/leis/icms/lei_n%C2%B0%206.968_hist%C3%B3rica.doc)> Acesso em: 31 de março de 2018

RIO GRANDE DO SUL, Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989. **Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências.** Porto Alegre, RS, 27 de janeiro de 1989. Disponível em:

<<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>> Acesso em: 31 de março de 2018

RONDÔNIA, Decreto nº 8.321, de 30 de abril de 1998. **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 – ICMS e dá outras providências.** Porto Velho, RO, 06 de maio de 1998. Disponível em:

<<https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/RICMS-CONS-ATE-DEC-22619-18.pdf>> Acesso em: 31 de março de 2018

RORAIMA, Decreto nº 4.335-E, de 3 de agosto de 2001. **Consolida e regulamenta a legislação pertinente ao 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.** Boa Vista, RR, 8 de agosto de 2001. Disponível em:

<[http://www.legiscenter.com.br/minha\\_conta/bj\\_plus/direito\\_tributario/atos\\_legais\\_estaduais/roraima/decretos/2001/decreto\\_4335-e\\_de\\_23-08-01.htm](http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/roraima/decretos/2001/decreto_4335-e_de_23-08-01.htm)> Acesso em: 31 de março de 2018

SANTA CATARINA, Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre 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.** Florianópolis, SC, 30 de dezembro de 1996. Disponível em:

<[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei\\_96\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm)> Acesso em: 31 de março de 2018

SÃO PAULO, Lei nº 6.374, de 1 de março de 1989. **Dispões sobre a Instituição do ICMS.** São Paulo, SP, 1 de março de 1989. Disponível em:

<<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>> Acesso em: 31 de março de 2018

SERGIPE, Decreto nº 21.400, de 10 de dezembro de 2002. **Aprova o novo regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Aracaju, SE, 10 de dezembro de 2002. Disponível em:

<[http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/01-regulamento\\_2002\\_completo/regulamento\\_2002\\_completo.htm](http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/01-regulamento_2002_completo/regulamento_2002_completo.htm)> Acesso em: 31 de março de 2018

TOCANTINS, Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001. **Dispões sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências.** Palmas, TO, 28 de dezembro de 2001. Disponível em:

<<http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>> Acesso em: 31 de março de 2018



## DOCUMENTOS ELETRÔNICOS

IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). **Tabelas de incidência mensal: A partir do mês de abril do ano-calendário de 2015.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 06/11/2017