

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC

www.conpedi.org.br

XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

A ENERGIA ELÉTRICA COMO MERCADORIA SUPÉRFLUA PARA FINS DO ICMS E SEU CONTROLE JUDICIAL

EL SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA COMO BIEN SUPERFLUO PARA FINES DEL ICMS Y SU CONTROL JUDICIAL

**Antonio Alves Pereira Netto
Manoel Cavalcante de Lima Netto**

Resumo

Trata-se de estudo cujo objeto é a tributação de ICMS incidente sobre a energia elétrica e que questiona a validade constitucional de leis estaduais que a classificam como mercadoria supérflua e assim provocam significativa majoração da alíquota aplicável. Aborda controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca da disciplina constitucional da concretização legislativa da seletividade do referido imposto, trazendo lei estadual como referência para a análise. Discorre sobre a seletividade e os limites da discricionariedade legislativa na eleição das mercadorias e serviços na concretização da autorização constitucional para defender a possibilidade de controle judicial da escolha legislativa pela identificação de desvio de finalidade legislativa e ofensa à isonomia, direito fundamental dos contribuintes, ante a inadequação do critério de *discrimen* utilizado para classificar a energia elétrica como mercadoria supérflua em confronto com regime jurídico de direito público que denota a sua essencialidade. Propõe-se o reenquadramento jurisdicional da classificação sem que se incorra em afronta ao entendimento que veda ao juiz atuar como legislador positivo. Discorre-se ainda sobre a legitimidade ativa do contribuinte para propor tal demanda considerando as peculiaridades que envolvem o ICMS-Energia Elétrica, que se materializa por operações monofásicas. Cuida-se, pois, de relação jurídica tributária que acarreta latente tensão entre os interesses do fisco e do contribuinte.

Palavras-chave: Direitos dos contribuintes; princípio da seletividade; controle judicial.

Abstract/Resumen/Résumé

Este es un estudio que tiene como objetivo investigar el "ICMS" incidente sobre el suministro de energía eléctrica y averiguar la validez constitucional de las leyes de los estados federados brasileños que le clasifican como un bien superfluo y así causan un aumento significativo de la alícuota aplicable. Se aborda la controversia doctrinal y de la jurisprudencia sobre la disciplina constitucional de la aplicación legislativa del principio de la selectividad en este impuesto, y, para esto, se utiliza una ley de un estado federado como referencia. Se discute el principio de la selectividad y los límites de la discreción legislativa en la elección de los productos y servicios que pueden ser clasificados como superfluos con el objetivo de defender la posibilidad de revisión judicial de la elección legislativa, teniendo en cuenta la desviación de finalidad y la violación al principio de la igualdad, que es un

derecho fundamental de los contribuyentes. Todo ello en razón de la inadecuada clasificación de la energía eléctrica como un bien superfluo, en contradicción con el régimen jurídico de derecho público que denota su esencialidad. Además, se propone que el juez puede cambiar la clasificación legislativa sin que su acción viole el consolidado entendimiento de la jurisprudencia en la que se afirma que el Poder Judicial no puede actuar como legislador positivo. El texto aborda también la legitimidad activa del contribuyente para demandar judicialmente sobre este asunto en razón de las peculiaridades que rodean el ICMS incidente sobre el suministro de energía eléctrica.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Derechos de los contribuyentes; principio de la selectividad; control judicial.

INTRODUÇÃO

Cuida o presente artigo de controvérsia doutrinária e jurisprudencial atinente à classificação da energia elétrica como mercadoria supérflua para o ICMS, na disciplina constitucional da concretização da seletividade deste imposto. Indica-se a legislação do Estado de Alagoas como parâmetro de avaliação, apesar de todos os Estados da Federação possuírem normas em sentido similar, alguns com alíquotas ainda mais elevadas. O tema, portanto, é de abrangência nacional e de elevado interesse no campo do Direito Tributário, em especial pelo enfrentamento da discricionariedade do legislador na definição das mercadorias que podem receber a chancela de supérfluas na aplicação da seletividade autorizada constitucionalmente e por tratar acerca do controle judicial dessa atividade. O trabalho procura demonstrar a essencialidade da energia elétrica e sua inadequação ao conceito de supérflua pelo regime jurídico de direito público que lhe serve de contorno, por descaber à lei tributária o estabelecimento de regime diverso, registrando com análise crítica as posições da jurisprudência majoritária e sua necessidade de mudança para a admissão de um controle mínimo pela constatação de vício de discricionariedade acentuado que revela inconstitucionalidade.

1 SELETIVIDADE E A FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE MERCADORIAS SUPÉRFLUAS

A tributação operada pelo ICMS não detinha um modelo de gradação segundo a essencialidade da mercadoria ou serviço, a exemplo do que já existia para o IPI em previsão anterior à Constituição Federal de 1988,¹ ao estipular que o imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, o que se reiterou na Constituição vigente.² Para o ICMS, o novo modelo de graduar a exigência do imposto veio com a norma que permitiu que ele "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços", na forma do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal.

Com a autorização normativa, abriu-se um espaço para atuação do legislador em que a elevação da carga tributária ou a sua diminuição, normalmente por meio da alíquota, passou a ser

justificada pela essencialidade das mercadorias ou serviços, de modo a permitir uma aplicação de justiça fiscal pela avaliação da capacidade contributiva dos contribuintes. No âmbito do ICMS tem-se exemplo da gradação para menor com as mercadorias da cesta básica³ e para maior com o que se denominou de "mercadorias supérfluas". No Estado de Alagoas, a Lei nº 5.900/96 definiu as mercadorias que elegeu como supérfluas para o ICMS através da fixação de alíquota corresponde a 25% do valor das operações.⁴

Em face de autorização normativa posterior,⁵ a Constituição Federal fez referência a produtos e serviços supérfluos ao autorizar a criação de um adicional de alíquota relativo ao ICMS de até dois pontos percentuais para financiamento do Fundo de Combate à Pobreza. O Estado de Alagoas instituiu o adicional e definiu as mercadorias supérfluas no art. 2º, I, da Lei nº 6.558/2004, incluindo a energia elétrica.⁶ As leis estaduais foram editadas no exercício da competência tributária para instituir o ICMS e definir os elementos essenciais da obrigação, em especial o aspecto quantitativo atinente à alíquota do imposto. Pelo instrumento legislativo adequado, a lei, o Estado promoveu a escolha das mercadorias que classificou como supérfluas, incluindo a energia elétrica.

2 A DISCRICIONARIEDADE LEGISLATIVA NA ELEIÇÃO DAS MERCADORIAS SUPÉRFLUAS

O tema da discricionariedade está mais afeto à administração, de forma que quando a lei vincula a decisão da autoridade ao cumprimento de certos pressupostos, sem margem para flexibilização, diz-se que se trata de um ato vinculado. Ao contrário, quando a lei deixa espaço para que na decisão a autoridade avalie a conveniência e oportunidade e escolha dentre as soluções válidas perante o direito,⁷ denomina-se ato discricionário.

Nesse sentido, o ato discricionário preenche o conteúdo de normas abertas em que o legislador não promoveu antecipadamente a decisão, mas deixou que a autoridade a promovesse de acordo com as peculiaridades do caso concreto, observada a diretriz normativa. No âmbito constitucional, diversas normas de conteúdo indeterminado também fixam objetivos de política fiscal que dependem da mediação do legislador para sua concretização, como é o caso do

princípio da seletividade pela essencialidade do produto para o ICMS. A definição de como será operada a gradação da carga tributária pela essencialidade do produto cabe à lei que está pautada pela finalidade estabelecida na Constituição Federal e nessa tarefa há uma abertura para discricionariedade legislativa no processo de escolha. No caso de Alagoas, a lei definiu pontualmente o rol das mercadorias que entendeu por supérfluas e nele colocou a *energia elétrica*.

A questão central, nesse ponto, refere-se à pertinência de transpor-se a doutrina do desvio de poder da seara administrativa para a legislativa. Canotilho⁸ aponta existir uma corrente doutrinária que defende a inexistência de vinculação para as opções políticas do legislador, sem possibilidade de controle, ao reconhecer que os fins da lei são fixados de forma soberana pela própria lei e uma outra corrente que destaca dois momentos teleologicamente de importância nos atos legislativos:

(i) em primeiro lugar, a lei tem, por vezes, função de execução, desenvolvimento ou prossecução de *fins* estabelecidos na constituição, pelo que sempre se poderá dizer que, em última análise, a lei é vinculada ao fim constitucionalmente fixado; (ii) por outro lado, a lei, embora tendencialmente livre no fim, não pode ser *contraditória, irrazoável, incongruente* consigo mesma. Nas duas hipóteses assinaladas, toparíamos com a vinculação do fim da lei; no primeiro caso, a vinculação do fim da lei decorre da constituição; no segundo caso, o fim *imane*nte à legislação imporia os limites materiais da não *contraditoriedade, razoabilidade e congruência*.

Adota-se a segunda corrente exposta que conduz a aceitar o controle da discricionariedade legislativa que será abordado mais adiante.

Antes, porém, cabe registrar que o autor referido em estudo mais específico reconhece a categoria da discricionariedade legislativa e a possibilidade de seu controle.

A existir um caso típico de discricionariedade esse só pode ser quando, no âmbito das imposições constitucionais, o legislador, na eleição das determinantes autónomas (factores a ponderar pelo legislador segundo critérios de valoração própria), não obedece ao conteúdo directivo material das determinantes heterónomas. Quer dizer: só no caso em que existem determinantes heterónomas e autónomas e aquelas 'comandam' ou 'dirijam' positivo-materialmente estas últimas se poderá falar de discricionariedade legislativa. Nestas hipóteses será então possível falar-se de um controlo dos actos legislativos que diz respeito não apenas à correspondência objetiva entre lei e normas constitucionais, mas também à adequação teleológica, isto é, conformidade das leis com os fins expressos na constituição.⁹

3 A ENERGIA ELÉTRICA E SUA CLASSIFICAÇÃO COMO MERCADORIA SUPÉRFLUA

Ao concretizar a autorização constitucional para implantar a seletividade pela essencialidade do produto no ICMS, a legislação do Estado de Alagoas escolheu diversas mercadorias e dentre elas incluiu a *energia elétrica*, como apontado. A seletividade pode ser operada por várias técnicas de "alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de base de cálculo, criação de incentivos fiscais etc.", mas é com "a adoção do mecanismo da variação de alíquotas, porém, que a seletividade no ICMS torna-se mais facilmente alcançável".¹⁰ As normas de Alagoas promoveram uma elevação da alíquota do ICMS de 17% para 25%, acrescida de mais 2% para o Fundo de Combate à Pobreza.

Um primeiro esforço de interpretação da matéria remete para o conceito de "essencialidade" da mercadoria. Na doutrina tributária, Aliomar Baleeiro¹¹ expressou o conceito ao fazer menção ao art. 48, do Código Tributário Nacional, que reproduz o princípio da seletividade do IPI:

A palavra, no citado art. 48, refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal.

O próprio conceito do que seja produto essencial ou mercadoria e serviços para o ICMS possui uma feição ampla e que se modifica no tempo com a evolução da sociedade e da tecnologia, de modo que Baleeiro pontificou que "o critério seletivo é o discricionarismo do legislador ordinário".¹² É certo, porém, que ao instituir a seletividade em função da essencialidade no IPI e no ICMS "significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua superfluidade".¹³

Ao comentar o preceito normativo relativo ao IPI, Misabel Derzi pondera que a Constituição de 1988 obriga a seletividade do IPI e que a presença na carta constitucional, pela primeira vez e de forma conjugada do princípio da capacidade econômica e do princípio da seletividade, impõe a conclusão de ser "muito restrita a discricionariedade do legislador".¹⁴ Para o ICMS a seletividade é facultativa por previsão constitucional literal,¹⁵ mas segmento da doutrina tem identificado que o critério a ser adotado "só pode ser o da necessidade ou indispensabilidade dessas mercadorias para as pessoas no contexto da vida atual em nosso País".¹⁶

Não se pode descartar, no entanto, que de fato o legislador detém um poder de escolha e, portanto, de discricionariedade na concretização da seletividade, mas encontra limites "nos direitos fundamentais e no próprio princípio de capacidade contributiva que governa a incidência tributária, sintetizados na igualdade fiscal",¹⁷ além de, no âmbito do ICMS, também encontrar limites no conceito mínimo de essencialidade. É que, em relação à mercadoria energia elétrica para o ICMS, a sua classificação como supérflua colide com um regime jurídico já previsto na legislação. O serviço de energia elétrica tem a natureza de serviço público de competência da União,¹⁸ que é prestado por concessão, na forma prevista na Lei nº 9.074/95.¹⁹ Na seara do Direito Administrativo, Celso Antônio Bandeira de Mello²⁰ conceitua serviço público como sendo:

[...] toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público - portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

Mostra-se incompatível com a ordem jurídica a justificativa de que um serviço tenha relevância para ser alçado pela Constituição Federal e por lei específica (administrativa) ao patamar de serviço público e ao mesmo tempo uma lei tributária o considere supérfluo ou suntuoso. É o que está acontecendo em relação à energia elétrica. A sua conceituação decorre de normas de Direito Público que a lei tributária não pode modificar os efeitos. Caso fosse a definição de um instituto de direito privado e se ele não estivesse posto na Constituição Federal, Estadual ou Lei Orgânica do Município, a lei tributária poderia alterar os seus efeitos.²¹ Demais,

a importância do serviço de energia elétrica, além de ser de senso comum, vem demonstrada no programa do Governo Federal “luz para todos”, instituído pelo Decreto nº 4.873/2003.²² Trata-se, portanto, de um serviço e de mercadoria de cunho essencial.²³

É possível dizer, no entanto, que o serviço público referente à energia elétrica não é essencial apenas no sentido de que ele somente pode ser prestado pelo Estado diretamente. Essa temática aparece na definição do serviço que pode ser custeado por taxa ou preço público. Nesse sentido, pondera Luciano Amaro:

Nessas várias explicações teóricas que sintetizamos, é possível identificar uma linha comum: tem-se procurado dizer que "alguns" serviços (diretos "essenciais", "próprios", "inerentes", "indispensáveis" ou "compulsórios", ou "públicos", em determinado sentido estrito) *devem* ser taxados, enquanto "outros" serviços (sem aqueles qualificativos) *podem* ser taxados ou tarifados (ou *devem* ser tarifados).²⁴

Decerto para justificar a classificação como mercadoria supérflua quanto à energia elétrica, a legislação estadual criou um grau de consumo que deixou fora da alíquota majorada, como que tentando adequar uma espécie de capacidade contributiva por quantidade consumida. Assim, a lei do Estado de Alagoas atribuiu a condição de supérfluo ao consumo que exceda a 150 (cento e cinquenta) kWh mensais²⁵ para o adicional destinado ao fundo de Pobreza e 400Kwh para a alíquota de 25% (mercadorias supérfluas).²⁶ De logo vê-se que a essencialidade deve ser pelo produto e não pela quantidade de consumo. Isso se denota também pelo fato de que nenhuma outra mercadoria escolhida pela lei na classificação de supérflua recebeu essa graduação.²⁷ Conforme demonstra Hugo de Brito Machado Segundo, "a essencialidade das mercadorias pelo ICMS é aferida objetivamente, e não em face do consumidor, ou da quantidade consumida", para concluir que "não há respaldo jurídico em presumir-se mais ou menos essencial a energia para o consumidor A ou B, nem tampouco em face de serem consumidos 100 kWh ou 1000 kWh".²⁸

O estabelecimento simultâneo da seletividade com o princípio da capacidade contributiva tem servido de justificativa para legitimar a exigência, escudada numa liberdade de conformação do legislador insuscetível de sindicância judicial,²⁹ posição que não encontra recepção neste artigo, como se demonstrará adiante.

4 ANÁLISE DE DECISÕES JUDICIAIS SOBRE A MATÉRIA - O CONTROLE JUDICIAL NA SELETIVIDADE

O estabelecimento das alíquotas de tributos constitui matéria de reserva legal³⁰ e no caso do ICMS é fixada de forma genérica de acordo com as operações internas, interestaduais e de importação. Ao permitir a graduação pela avaliação da essencialidade das mercadorias ou serviços³¹ admitiu a Constituição Federal um espaço de avaliação discricionária pelo legislador ordinário a quem compete definir as alíquotas diferenciadas, com a observância dos parâmetros constitucionais. É nessa atuação do legislador que se discute a viabilidade de controle judicial especialmente para aferir a ocorrência de desvio na concretização da finalidade atribuída constitucionalmente.

Denota-se discordância em posições doutrinárias e jurisprudenciais, pendendo a maioria para a inviabilidade do controle judicial por vários argumentos, alguns enfrentados neste trabalho.

Uma primeira corrente judicial, majoritária, defende que não é possível o controle pelo judiciário ou mesmo que é improcedente a tese da inconstitucionalidade. Analisam-se alguns argumentos.

a) A fixação da alíquota está atrelada à *função discricionária do legislador* descabendo ao judiciário interferir ou exercer essa atividade, sob pena de atuar como legislador positivo e ainda que a propositura ataca lei em tese (STJ - RMS nº 20676).

A hipótese revela um controle de constitucionalidade difuso em que se requer que seja invalidada a exigência de pagamento do tributo com a alíquota majorada pela seletividade positiva e elevação para a categoria de mercadoria supérflua, ao fundamento de inconstitucionalidade da lei que dá suporte à imposição tributária. Nesse ponto, para que se reconheça invalidade no caso concreto da exigência tributária e que se conceda um provimento

judicial a respaldar o contribuinte a não pagar o imposto com a majoração, é necessário que se afaste a aplicação da norma legal por inconstitucional, o que não representa controle abstrato, mas difuso.

De fato, a atuação do legislador na escolha e definição da alíquota está no campo da discricionariedade, mas ao definir as mercadorias que serão incluídas pela seletividade no conceito de supérfluas encontra limitações jurídicas que abre espaço para um controle judicial. Nesse ponto, cabe o registro de Canotilho:

Não está em causa um 'dever de boa-lei', mas o dever de observância dos fins constitucionais, concretamente plasmados em normas constitucionais impositivas, heteronomamente vinculantes das escolhas discricionariamente feitas pelo legislador. Por outras palavras: o legislador, através das determinantes autónomas, continua a valorar autonomamente as circunstâncias de facto e as finalidades sociais, políticas e económicas de determinado acto legislativo. Quando, porém, a constituição impõe concretamente a obtenção de certos fins e traça as directivas materiais para a sua obtenção, impõe-se que, a nível de interpretação da lei, se capte a eventual desconformidade do acto legislativo, por contraditoriedade, não pertinência ou incongruência com os fins e directivas materiais da constituição. A fiscalização constitucional não se transforma em juízo de mérito (inadequação, inoportunidade ou deficiência da lei para atingir certos fins), pois isso pressuporia uma substituição inadmissível do legislador pelo juiz *na selecção das determinantes autónomas*. O que se pretende é captar juridicamente o eventual 'excesso de poder legislativo' nos casos em que se tem de apreciar se as 'finalidades' da constituição não foram 'menosprezadas' ou 'substituídas' por determinantes autónomas contraditórias, incongruentes ou não pertinentes com os fins e directivas materiais das determinantes heterónomas.³²

Para a energia elétrica, como já mencionado, existe um regime jurídico de direito público que aponta o seu carácter essencial, inexistindo espaço para que a lei tributária conceda efeitos diversos e contrários ao conjunto normativo posto, importando a espécie em vício de discricionariedade legislativa ou de excesso de poder legislativo e, portanto, de inconstitucionalidade. "O desvio de poder é manifestação da inconstitucionalidade material e não 'vício autónomo'".³³

A situação não é de interferência ou de substituição do judiciário e sim de *controle* afeto à jurisdição constitucional que deve ser realizado *pelo mínimo*, quer dizer, o afastamento judicial da atuação do legislativo só deve ocorrer em caso de extremado desvio cuja mercadoria notadamente não se enquadra no conceito de supérflua, como é o caso da energia elétrica, e não

em escolha fronteira em que existe dúvida. Quando o judiciário assim opera não cria uma nova alíquota,³⁴ o que faz é aplicar a alíquota genérica, que nas operações internas de regra é de 17% (dezesete por cento). Nada além dos limites de atuação do judiciário na função de legislador negativo.

b) A Constituição Federal faculta a adoção da seletividade em função da essencialidade da mercadoria em face da *natureza predominantemente fiscal do ICMS*. Quando a lei fixa *alíquotas progressivas* de acordo com o consumo, dá ao tributo *função extrafiscal*, obedecendo aos princípios da seletividade e da capacidade contributiva (Recurso de Agravo nº 0211875-8/01 do Tribunal de Justiça de Pernambuco). Ainda, a seletividade não é violada por não ter a elevação da alíquota apenas o objetivo de abastecer os cofres públicos (fiscalidade), mas também o *objetivo de evitar o consumo abusivo e o desperdício* (Apelação Cível nº 2007.030254-1 do Tribunal de Justiça de Santa Catarina).

Não há óbice à posição de que o ICMS é um imposto predominantemente fiscal cuja função essencial é a de carrear recursos para o Estado. É certo, no entanto, que a técnica utilizada no imposto, por regra, é de alíquota proporcional que "incide pela mesma percentagem qualquer que seja o valor da base de cálculo",³⁵ incluindo-se uma variação conforme as operações sejam internas, interestaduais ou de importação. A norma constitucional não autoriza a progressividade para o ICMS como faz para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza,³⁶ o que se autoriza é a seletividade que significa a variação da alíquota na "razão inversa da essencialidade do produto".³⁷ Demais, a lei do ICMS que aumenta a alíquota em relação à energia elétrica é a que lista os denominados produtos supérfluos e opera a seletividade autorizada constitucionalmente. Não cuida de função extrafiscal que acontece quando a norma busca a proteção de valores com respaldo constitucional que são mais relevantes do que a arrecadação. A função extrafiscal é bastante utilizada no ICMS por diversas formas de incentivos fiscais com respaldo na Constituição Federal (art. 150, § 6º) e na Lei Complementar nº 24/75, mas não enquadra a situação em análise com a finalidade de evitar o consumo abusivo e o desperdício.

c) O usuário do serviço de energia elétrica assume a condição de contribuinte de fato dado o perfil do ICMS de tributo indireto e assim constitui parte ilegítima para figurar no polo ativo de ação judicial que questiona a validade da exigência tributária (STJ - REsp 1.115.813). O imposto, no caso, compõe os custos para formação do preço, repercutindo economicamente no valor final do serviço, não detendo o consumidor final, o contribuinte de fato, legitimidade para questionar o tributo judicialmente (Apelação Cível nº 70047570650 do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul).

A análise das posições assentadas requer que se avalie a estrutura jurídica do ICMS relativa a energia elétrica, notadamente o fato gerador e seus elementos: temporal, espacial e subjetivo. Com relação ao fato gerador nas operações com energia elétrica tributadas pelo ICMS, já registrou-se doutrinariamente, em 2002, o que se reproduz em parte neste artigo.³⁸

Somente uma etapa pode ser gravada e esta etapa é a do consumo. Chega-se a tal conclusão pela indicação de várias disposições normativas. Logo ao mudar de competência da União para os Estados, o Imposto Único sobre Energia Elétrica, mesmo sendo inserido no campo de incidência do ICMS, manteve a base de sua anterior estrutura.³⁹ A finalidade constitucional pautou pelo acréscimo de mais um tributo para os Estados, sem desfigurar por inteiro a conformação que ele guardava anteriormente. Assim, motivado pela ausência de clareza nas novas disposições normativas, de curial importância revela-se um recurso à interpretação histórica, com a utilização das normas que regulavam o Imposto Único, a fim de que elas norteiem o caminho e facilite a construção da estrutura obrigacional da nova hipótese de incidência do ICMS.

Nesse desiderato, confere-se que o art. 3º da Lei nº 2.308, de 31 de agosto de 1954, definia a incidência do imposto da seguinte forma: "*Art. 3º A energia elétrica entregue ao consumo é sujeita ao impôsto único, cobrado pela União sob a forma de impôsto de consumo, pago por quem a utilizar*".

No processo de geração, distribuição e consumo de energia elétrica, o imposto alcançava a última etapa, exatamente aquela representativa do fornecimento para o consumidor final. A passagem para o ICMS não alterou essa realidade. A Constituição Federal, para manter a incidência única, em razão de o imposto ser de competência estadual, eliminou a tributação nas operações interestaduais (art. 155, § 2º, X, "b", CF). Em complemento, a Lei Complementar nº 87/96 (art. 2º, § 1º, III e art. 11, I, "g") assentou que a entrada no Estado do adquirente de energia elétrica estava inserida como momento de ocorrência do fato gerador quando não destinada à industrialização ou comercialização. Esse preceito, embora não o faça de forma clara, procura evitar a invocação indevida de imunidade (ou não-incidência, como classificamos) nas operações interestaduais para fazer com que a tributação atinja àquelas que se destinem a consumidores finais, ou seja, tenciona evitar, o que de fato aconteceu, que consumidores finais de um Estado (normalmente de grande porte) adquiram energia elétrica de fornecedor de outro Estado (operação interestadual) para se beneficiarem da regra de não incidência e assim eliminarem totalmente a tributação do ICMS em suas aquisições.

[...] Com efeito, o ICMS da energia elétrica tem modelagem própria e não se insere no sistema ordinário do imposto com a instalação da mecânica de compensação (não cumulatividade) nas operações intermediárias direcionadas ao consumidor final. Somente uma operação recebe a incidência do imposto e esta é a do consumo,⁴⁰ do contrário haveria colidência com a norma constitucional de incidência única.

Para fechar o cerco hermenêutico, convém enaltecer que o art. 34, § 9º, do ADCT/CF, traz elementos que confirmam a incidência na última operação (consumo) e que o imposto é devido no local do acontecimento da etapa final (Estado e Município). Vale transcrever e descrever o preceito normativo.

“§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na **operação final** e assegurado o seu **recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.**”⁴¹

A opção constitucional é pela operação final (consumo - elemento de tempo),⁴² sendo o imposto devido ao Estado onde ocorrer esta última operação (lugar - elemento temporal). Na relação de repartição de receita ganha importância o Município do Estado em que efetivada a operação de consumo (distribuição da receita pelo produto da arrecadação). Reforça esse entendimento o recurso à interpretação histórica que sempre definiu a operação destinada ao consumidor como fato gerador do antigo Imposto Único sobre Energia Elétrica.

Em posição similar, o STJ, em 2012, mudou sua orientação jurisprudencial no Eresp nº 811.712/SP cujo voto de vista do Min. Castro Meira encampou a posição da tributação no destino, com as seguintes conclusões:

(a) [...]

(b) [...]

(c) o desenho constitucional do ICMS incidente sobre a energia revela nítida opção política do constituinte pela tributação no destino, onde situado o consumidor final (terceira conclusão parcial);

(d) os impostos sobre energia elétrica sempre incidiram, segundo a nossa tradição jurídica, sobre o consumo, o que não é diferente com o ICMS (quarta conclusão parcial);

(e) por fim, **o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica**, e que o aspecto espacial, por dedução lógica, é o local onde consumida a energia (quinta conclusão parcial).

No que toca ao elemento subjetivo nas operações com energia elétrica no ICMS consignou-se o seguinte:

Concebendo-se a operação de consumo como aquela que dá ensejo a instalação da relação obrigacional, os sujeitos ativo e passivo são extraídos com observância desse contexto. Em primeiro lugar, figura no polo ativo da obrigação o Estado de destino, nas operações interestaduais, ou aquele cujo fornecimento para consumo se dá em seu território, nas operações internas. Em segundo lugar, **no lado passivo da obrigação está o consumidor final que é substituído na relação jurídica**⁴³ pelo distribuidor (responsável por substituição).

Em pensamento que enlaça os itens abordados (etapa em que ocorre o fato gerador e sujeitos da relação tributária), é precisa a doutrina de **Roque Carrazza**:

“Logo, o tributo levará em conta todas as fases anteriores (produção, circulação, distribuição) que tornaram possível o consumo da energia elétrica. **Estas fases anteriores, entretanto, não são dotadas de autonomia suficiente para ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo por sujeito passivo o consumidor final da energia elétrica.** Esta ideia foi abonada pelo próprio constituinte, quando, no já mencionado art. 34, § 9º, do ADCT, estatuiu que as empresas distribuidoras “serão as responsáveis” pelo pagamento do ICMS, “desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final”.⁴⁴

Os fundamentos lançados são para demonstrar que o consumidor não é contribuinte de fato, o que afasta a premissa do julgado analisado que afastou a sua legitimidade processual em demanda judicial sobre energia elétrica. Em verdade ele é contribuinte de direito e de fato, possibilidade que existe nas hipóteses em que o fato gerador é monofásico dentro da estrutura normativa do ICMS, como é o caso da incidência do imposto sobre a energia elétrica que se aparta das incidências por regra plurifásicas do próprio imposto. Nessa linha de pensamento escreve Carrazza:⁴⁵

[...] A distribuidora, ao colocar contratualmente a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de "responsável" pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito (porque integra o polo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo).⁴⁶

Ocorre que o STJ mudou sua orientação jurisprudencial para entender que o consumidor não é contribuinte de direito ao formalizar que: a "legislação tributária indica a concessionária de energia como contribuinte de direito do ICMS. É ela quem promove a circulação da mercadoria para o consumidor, calcula o tributo devido sobre o preço da operação e recolhe-o ao Fisco".⁴⁷ Não é de se acolher doutrinariamente essa orientação que se entrelaça com a negativa da legitimidade ativa processual para o consumidor. A adoção dessa interpretação, que se repete em vários julgados do tribunal, na aferição de validade da imposição tributária e repetição do indébito pleiteadas pelo consumidor da energia elétrica, além de representar um retrocesso pela saída da posição adequada faz com que aconteça uma colisão quanto à posição reflexa da distribuição da receita do ICMS que encampou o tribunal ao entender que "o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, e que o aspecto espacial, por dedução lógica, é o local onde consumida a energia". Na espécie, a distribuição do valor adicionado⁴⁸ na proporção fixada na lei é feita onde ocorre o fato gerador,

que é no espaço territorial onde é consumida a energia, sendo contribuinte o consumidor. Caso se desloque a interpretação de quem é o sujeito passivo (a geradora ou distribuidora), será transposto também o direito de percepção dos valores para o município.

Apesar das controvérsias demonstradas na jurisprudência do STJ, nos parece adequada a interpretação de que ao contribuinte de direito deve ser atribuída a legitimidade nos denominados tributos indiretos.⁴⁹ Em se tratando de energia elétrica o encargo do tributo é direto sobre o consumidor/contribuinte pela forma de incidência monofásica que difere das operações ordinárias do imposto, figurando o consumidor na relação jurídica como repassador do montante do imposto incluído no valor total da conta para a concessionária que assume a condição de responsável tributária. O fato de não fazer diretamente ao Estado o pagamento não elimina a condição de contribuinte de direito. É certo, em linhas gerais, que a não cumulatividade é um critério indicativo da caracterização do tributo como indireto e que decorre do caráter plurifásico,⁵⁰ mas ela não acontece na energia elétrica herdeira da sistemática do imposto único.

Uma segunda corrente judicial, minoritária, está em sintonia com a posição adotada neste artigo e tem origem no Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. *WRIT* IMPETRADO CONTRA A COBRANÇA DA ALÍQUOTA MÁXIMA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO DE ALÍQUOTA. INCIDÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 14 VI, “2” E VIII, “7”, DO DECRETO Nº 27.427/00, EM FACE DO ARTIGO 199, I, b, §12 da CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Impõe-se, ab initio, rejeitar a preliminar de ilegitimidade ativa do impetrante, tendo em vista que este vem sendo onerado com alíquota excessiva, razão pela qual possui legítimo interesse de agir. É de ser reconhecida como autoridade coatora aquela que, embora sem ter praticado o ato impugnado, esteja habilitada a reconhecer a ilegalidade do procedimento administrativo. A matéria sob exame foi objeto da Arguição de Inconstitucionalidade nº. 2005.017.00027, julgada em 27/03/2006, tendo o E. Órgão Especial deste Tribunal de Justiça declarado a inconstitucionalidade do art. 14, VI, item 2, e VIII, item 7, do Decreto nº. 27.427/2000, decisão que vincula os órgãos fracionários da Corte por força da dicção do artigo 103 de seu Regimento Interno. Reconhecida a inconstitucionalidade da norma e por via de consequência das alíquotas impostas na atividade tributária compete ao Judiciário fixar o índice aplicável sem que isto configure violação ao princípio da separação dos poderes. Na impossibilidade de serem adotadas as alíquotas específicas aplica-se para as operações referidas a alíquota genérica de 18% prevista no artigo 14, I, do Decreto nº 27.427/2000, até que o legislador venha corrigir os vícios detectados. Precedentes deste Tribunal de Justiça. Concessão

da ordem, para determinar a incidência da alíquota genérica do ICMS de 18 % (dezoito por cento) sobre o serviço público de energia elétrica. (Mandado de Segurança nº 2009.004.00255. Décima Quarta Câmara Cível).

No espectro do controle judicial, o resultado que se encontrou nesse trabalho quanto à inconstitucionalidade da exigência tributária conduz à análise sobre o provimento judicial a ser produzido para a solução de casos concretos em controle difuso e que já foi parcialmente enfrentado na primeira argumentação deduzida pelas decisões denegatórias, mas merece ser acentuado.

Nas ações judiciais em que se discute o tema, o pedido, de regra, é para invalidar a exigência do ICMS com a alíquota majorada e para restituir-se o valor pago a título de tributo, o que remete para o questionamento se o conteúdo decisório deve anular a tributação e assim determinar a repetição do valor total arrecadado ou se pode o provimento judicial apenas reconhecer a invalidade do excesso decorrente da classificação indevida como mercadoria supérflua.

Com efeito, a classificação da energia elétrica como mercadoria supérflua revela uma discriminação legislativa negativa⁵¹ quanto a uma subespécie de fato gerador do ICMS, qual seja, aquele que faz incidir o tributo sobre o seu consumo oriundo de comercialização, apartando-se das demais situações que se inserem no contexto das "operações relativas à circulação de mercadorias" previstas no art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

O *discrímen* é efetuado pela via da seletividade para maior e que não se justifica dada a inviabilidade jurídica de conceber-se a energia elétrica como supérflua e reproduz desvio de finalidade legislativa que caracteriza a sua inconstitucionalidade. Tal fonte normativa de conteúdo inconstitucional gera uma quebra na *isonomia* de tratamento tributário entre contribuintes insertos num marco de incidência do imposto mais amplo, incluído nas operações relativas à circulação de mercadorias.

A isonomia está contida dentre os direitos fundamentais dos contribuintes⁵² e a princípio equipara-se ao princípio da *generalidade* da imposição que exige um mesmo regime jurídico para aqueles que se encontrem em situações idênticas, proibindo-se privilégios que “excluam, a favor de um, aquilo que é imposto a outros em idênticas circunstâncias”⁵³ numa acepção de igualdade formal. Outra concepção da isonomia caminha para uma igualdade material, *igualdade na lei* que

tem como “destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei”.⁵⁴ Contudo, a igualdade não elimina toda e qualquer forma de discriminação pelo legislador, sendo certo que os critérios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e das justificações das exonerações constituem autorizações constitucionais para modular a tributação (arts. 43, § 2º, III; 151, I, 153, I e II; 153, § 4º; 182, § 4º).

Conforme já referenciado, a seletividade na hipótese em aferição atua na avaliação da capacidade contributiva que nos tributos indiretos aponta para quem arca com a carga tributária da operação, o denominado contribuinte de fato, que no ICMS da energia elétrica vem a coincidir com o contribuinte de direito, o consumidor. Inexiste indicativo jurídico que justifique a discriminação pela capacidade contributiva em comparação com os contribuintes das demais subespécies de fatos geradores concernentes à circulação de mercadorias, o que vem a demonstrar ofensa ao direito fundamental do contribuinte à isonomia que afasta a validade de discriminações arbitrárias e que padecem de desvio de finalidade legislativa.

O tema da discriminação indevida é mais comum na hipótese de concessão por lei de benefícios fiscais, que também representa uma forma de tratamento diferenciado para uma determinada categoria de contribuinte, mais especificamente quando não contempla outros contribuintes que estejam em situação igual ou similar.

Nesse ponto é que assume destaque o papel do judiciário no controle de constitucionalidade nas vertentes do legislador negativo e positivo. Tradicionalmente, a atuação de legislador positivo tem sido negada pelo STF,⁵⁵ o que importa num limite no sentido de que o judiciário pode declarar a inconstitucionalidade, mas não pode impor a norma aplicável, sob pena de interferir na reserva de competência do legislativo. Assim, estaria ao alcance da decisão judicial anular um benefício fiscal concedido para uma categoria de contribuinte por ofensa à isonomia, mas não a sua extensão para um contribuinte excluído indevidamente do benefício.

Acontece que é exatamente para contrapor esse posicionamento que o Ministro Gilmar Mendes defendeu a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade no que se tem denominado de exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade que ocorre quando “[...] a norma afronta ao princípio da isonomia, concedendo vantagens ou benefícios a determinados segmentos ou grupos sem contemplar outros que se

encontram em condições idênticas”.⁵⁶ Embora não seja objeto desse estudo, defende-se a possibilidade da extensão, seguindo-se a doutrina de alguns autores.⁵⁷

Na situação em análise, o fenômeno da discriminação legislativa acontece de modo inverso, ao invés do benefício e redução ou eliminação da tributação, o que ocorre é a elevação da alíquota e agravação da tributação pela discriminação legal e que se pode denominar de uma "inclusão incompatível com o princípio da isonomia", em face da injuridicidade do *discrimen* utilizado.

Trazida a controvérsia para o campo judicial, a decisão ao acatar o excesso inconstitucional que elevou a alíquota declara a inconstitucionalidade da classificação da energia elétrica dentre as mercadorias supérfluas e reconduz as operações de consumo decorrente da comercialização à alíquota genérica e aplicada aos demais contribuintes, recompondo, assim, o tratamento adequado ao princípio da isonomia. No caso não há ausência de lei para se registre uma atuação de legislador positivo pelo judiciário e sim uma restrição do alcance da lei que majorou as alíquotas para excluir a energia elétrica, o que não provoca um vácuo legislativo dado que se enquadra na regra geral da alíquota aplicada para as demais operações de circulação de mercadorias que, no Estado de Alagoas, representa 17%. Enfrentando a temática aqui desenvolvida com relação à legislação do Estado de São Paulo, Leonardo e Silva de Almendra Freitas assim se manifesta:⁵⁸

[...] afastada a alíquota específica (25%), a tributação daquela operação/prestação é, *ipso facto*, reconduzida a genérica (18%), que, portanto, passaria a ser aplicável a tais fatos geradores, servindo, assim, para determinar a medida da obrigação tributária correspondente.

Na recomposição da isonomia na discriminação negativa e ao afastar a exigência discriminatória, concorda-se com Marco Aurélio Greco ao defender que o "judiciário estará atuando dentro de sua função de legislador negativo e protegendo o direito individual lesado".⁵⁹

CONCLUSÕES

1. Para o ICMS, o novo modelo de graduar a exigência do imposto veio com a norma que permitiu que ele "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" na forma do art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal.

2. Ao concretizar a autorização constitucional para implantar a seletividade pela essencialidade do produto no ICMS, a legislação do Estado de Alagoas escolheu diversas mercadorias e dentre elas incluiu a "energia elétrica".

3. A lei do ICMS que aumenta a alíquota em relação à energia elétrica é a que lista os denominados produtos supérfluos e opera a seletividade autorizada constitucionalmente. Não cuida de função extrafiscal que acontece quando a norma busca a proteção de valores com respaldo constitucional que são mais relevantes, na hipótese, do que a arrecadação.

4. A norma constitucional não autoriza a progressividade para o ICMS como faz para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o que se autoriza é a seletividade que significa a variação da alíquota na "razão inversa da essencialidade do produto".

5. Em relação à mercadoria energia elétrica para o ICMS, a sua classificação como supérflua colide com um regime jurídico já previsto na legislação. O serviço de energia elétrica tem a natureza de serviço público de competência da União conforme previsto no art. 21, XII, b, da Constituição Federal e que é prestado por concessão, na forma prevista na Lei nº 9.074/95. Mostra-se incompatível com a ordem jurídica a justificativa de que um serviço tenha relevância para ser alçado pela Constituição e por lei específica (administrativa) ao patamar de serviço público e ao mesmo tempo uma lei tributária o considere supérfluo ou suntuoso. A sua conceituação decorre de normas de Direito Público que a lei tributária não pode modificar os efeitos. Demais, a importância do serviço de energia elétrica, além de ser de senso comum, vem demonstrada no programa do Governo Federal "luz para todos" instituído pelo Decreto nº 4.873/2003.

6. A atuação do legislador na escolha e definição da alíquota está no campo da discricionariedade, mas ao definir as mercadorias que serão incluídas pela seletividade no

conceito de supérfluas encontra limitações jurídicas que abre espaço para um controle judicial. Para a energia elétrica existe um regime jurídico de direito público que aponta o seu caráter essencial, inexistindo espaço para que a lei tributária conceda efeitos diversos e contrários ao conjunto normativo já posto, importando a espécie em vício de discricionariedade legislativa e, portanto, de inconstitucionalidade.

7. O controle afeto à jurisdição constitucional deve ser efetivado pelo mínimo, quer dizer, o afastamento judicial da atuação do legislativo só deve ocorrer em caso de extremado desvio cuja mercadoria notadamente não se enquadre no conceito de supérflua, como é o caso da energia elétrica, e não em escolha fronteiriça em que existe dúvida.

8. A classificação da energia elétrica como mercadoria supérflua revela uma discriminação legislativa negativa quanto à uma subespécie de fato gerador do ICMS, apartando-se das demais situações que se inserem no contexto das "operações relativas à circulação de mercadorias" previstas no art. 2º, I, da Lei Complementar nº 87/96. Tal fonte normativa de conteúdo inconstitucional gera uma quebra na *isonomia* de tratamento tributário entre contribuintes insertos num marco de incidência do imposto mais amplo, incluído nas operações relativas à circulação de mercadorias.

9. A decisão judicial ao acatar o excesso inconstitucional que elevou a alíquota declara a inconstitucionalidade da classificação da energia elétrica dentre as mercadorias supérfluas e reconduz as operações de consumo decorrente da comercialização à alíquota genérica e aplicada aos demais contribuintes, recompondo, assim, o tratamento adequado ao princípio da isonomia. Com esse comando o judiciário estará atuando dentro de sua função de legislador negativo e protegendo o direito individual lesado.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 57, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./ago., 2004.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4 ed. Coimbra: Almedina, 1997.

_____. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CHAVES, Iran José de. ICMS – A inconstitucionalidade da alíquota incidente sobre o fornecimento de energia elétrica. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 101 São Paulo: Revista dos Tribunais, nov./dez., 2011.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 141, São Paulo, Dialética, n. 141, junho, 2007. p. 112/118.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almeida. O controle judicial da seletividade da tributação pelo ICMS e a suposta atuação do Judiciário como “legislador positivo”. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 94, São Paulo: RTrib, p. 212, set./out., 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.

JÚNIOR, Fernando Osório de Almeida. *Interpretação conforme a constituição e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. O fato gerador do ICMS nas operações com energia elétrica e seu reflexo na repartição de recitas. *Revista da ESMAL/ Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas* nº 1 - Maceió: ESMAL, 2002. p. 172/173.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 155, agosto, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania – Necessidade de desenvolvimento de novas técnicas de decisão: possibilidade da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no Direito

Brasileiro. In: *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos Indiretos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62, São Paulo, Dialética, n. 62, novembro, 2000.

SERRANO, Pedro Estevam Alves Pinto. *O desvio de poder na função legislativa*. São Paulo: FTD, 1997.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

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

ULCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e Notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

¹ Art. 22, § 4º, da Constituição de 1967.

² Art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal.

³ Redução de 58,62% da alíquota do ICMS (Convênio ICMS/128/94). Decreto nº 38.219/99 - Alagoas.

⁴ Art. 17 - As alíquotas do imposto são as seguintes:

I - nas operações e prestações internas e na importação de mercadorias e bens e serviços do exterior:

a) 25 % (vinte e cinco por cento) para:

1 - bebidas alcoólicas, exceto cerveja, chope e aguardente de cana;

2 - fogos de artifício;

3 - armas e munições, suas partes e acessórios;

4 - embarcações de esporte e recreio e motores de popa;

5 - jóias, incluindo-se neste conceito toda peça de ouro, platina ou prata associada a ouro, incrustada ou não, de pedra preciosa e semi-preciosa e/ou pérola, relógios encaixados nos referidos metais e pulseiras com as mesmas características, inclusive armações para óculos, dos mesmos metais;

6 - ultra-leves e asas-deltas;

7 - rodas esportivas para autos;

8 - gasolina, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;

9 - serviços de telecomunicação;

10 - energia elétrica, cujo fornecimento exceda 400 Kwh, por mês, para consumo domiciliar;

11- cigarro, charuto, cigarrilha, fumo, cachimbos, cigarreiras, piteiras e isqueiros;

12 - perfumes e águas-de-colônia (NBM/SH - 3303.00); produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluídas as preparações anti-solares e os bronzeadores e as preparações para manicuros e pedicuros (NBM/SH - 3004); preparações capilares (NBM/SH - 3305); preparações para barbear (antes, durante ou após), desodorantes corporais, preparações para banhos, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados ou compreendidos em outras posições e desodorantes de ambientes, preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes (NBM/SH - 3307);

⁵ Art. 82, ADCT, pela Emenda Constitucional nº 31/2000 e depois pela Emenda Constitucional 42/2003.

⁶ Art. 2º [...]. I – [...]. i) energia elétrica, no fornecimento que exceda a faixa de consumo de 150 (cento e cinquenta) Kwh mensais, para consumo domiciliar e de estabelecimento comercial;

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 67.

⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4 ed. Coimbra: Almedina, 1997, p. 926/927.

⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 264.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 491.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 347/348.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.348.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005. p. 321.

¹⁴ DERZI, Misabel. In:BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.348. A autora, sem dúvida, traz à tona uma questão de sutil interpretação da função do legislador e até do administrador, já que o IPI é um dos tributos que tem elevada função extrafiscal, inclusive com aporte constitucional pela sua exclusão da legalidade estrita no aumento e redução de alíquotas,¹⁴ no instante em que a obrigação da seletividade pode dificultar e confundir esse papel, ou seja, se a seletividade é imperativa seria inconstitucional a redução da alíquota de um produto suntuoso ou pelo ao menos não essencial por razões extrafiscais? O tema é palpitante, mas não é o objeto do presente estudo.

¹⁵ Para alguns a seletividade no ICMS é obrigatória, devendo ser concebido o poderá como deverá. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 488.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de Energia Elétrica: Questões da Seletividade e da Demanda Contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 155, agosto, 2008. p. 51.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 18, março, 1997. p. 98.

¹⁸ Art. 21, XII, b, da Constituição Federal.

¹⁹ Art. 4º As concessões, permissões e autorizações de exploração de serviços e instalações de **energia elétrica** e de aproveitamento energético dos cursos de água serão contratadas, prorrogadas ou outorgadas nos termos desta e da Lei nº 8.987, e das demais.

²⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 679.

²¹ Arts. 109 e 110, do Código Tributário Nacional.

-
- ²² Art. 1º - Fica instituído o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - “LUZ PARA TODOS”, destinado a propiciar, até o ano de 2008, o atendimento em energia elétrica à parcela da população do meio rural brasileiro que ainda não possui acesso a esse serviço público.
- ²³ Pela essencialidade da energia elétrica. BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 57, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./ago., 2004. p. 130. CHAVES, Iran José de. ICMS – A inconstitucionalidade da alíquota incidente sobre o fornecimento de energia elétrica. *In: Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 101 São Paulo: Revista dos Tribunais, nov./dez., 2011. p. 183.
- ²⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 43.
- ²⁵ Art. 2º, I, da Lei nº 6.558/2004.
- ²⁶ Art. 17, I, a, 10, da Lei nº 5.900/96.
- ²⁷ Art. 17, I, a, da Lei nº 5.900/96.
- ²⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 62*, São Paulo, Dialética, n. 62, novembro, 2000. p. 73/74.
- ²⁹ CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS incidente sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 141*, São Paulo, Dialética, n. 141, junho, 2007. p. 112/118.
- ³⁰ Art. 97, IV, do CTN.
- ³¹ Art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal.
- ³² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 265.
- ³³ SERRANO, Pedro Estevam Alves Pinto. *O desvio de poder na função legislativa*. São Paulo: FTD, 1997. p. 96.
- ³⁴ A exemplo de várias decisões do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (2008.004.01549; 2008.004.01359; 2009.004.00829; 2009.004.00791 e 2009.004.00976).
- ³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 254.
- ³⁶ Art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal.
- ³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 254.
- ³⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. O fato gerador do ICMS nas operações com energia elétrica e seu reflexo na repartição de recitas. *Revista da ESMAL/ Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas nº 1* - Maceió: ESMAL, 2002. p. 172/173.
- ³⁹ Não obstante o antigo texto do CTN facultasse à lei ordinária escolher como fato gerador a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo (art. 74, I, II, III, IV, V) , com uma única incidência (§2º), a escolha foi acentuada nesta última etapa.
- ⁴⁰ Situação diversa é saber se o consumidor enquanto contribuinte do imposto por outras operações pode se creditar do valor pago para abatimento nas demais operações que realiza.
- ⁴¹ Preceito similar encontra-se fixado no art. 9º, § 1º, II, da Lei Complementar nº 87/96.
- ⁴² Contrária é a opinião de **Sacha Calmon** que, apesar de fazer uma incursão histórica nos antecedentes da tributação sobre energia elétrica, e de ressaltar a necessidade de tratamento especial para tais operações, acabou por encampar a posição tradicional da circulação de mercadorias ao admitir a possibilidade de existência de mais de um fato gerador do imposto nas sucessivas etapas entre a geração e o consumo mesmo reconhecendo sua artificialidade. A opção constitucional, para o autor, foi a de estabelecer a distribuidora como substituta tributária em duas modalidades: para trás, em relação ao ICMS correspondente à venda da geradora para a distribuidora, e para frente, no tocante às eventuais vendas a outras distribuidoras ou à venda direta ao consumidor final. *In Possibilidade de aproveitamento, pela geradora, dos créditos de ICMS pelas entradas de insumos e bens do ativo afetados à produção de energia*

elétrica vendida com diferimento. O caso do Pará. Revista Dialética de Direito Tributário n. 74, novembro de 2001. Pg. 130/143.

⁴³ De acordo com o art. 34, § 9º, do ADCT, da Constituição Federal.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 5. ed.. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 142.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed.. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 295.

⁴⁶ O STJ já assumiu essa posição ao definir que: "...o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público". AgRg no Ag 933678/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 29/11/2007, p. 233).

⁴⁷ REsp 1191860/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/03/2011, DJe 14/04/2011.

⁴⁸ Lei Complementar nº 63/90.

⁴⁹ "Entretanto, se é correto o entendimento de que o contribuinte de fato não é parte legítima para pleitear a restituição do indébito, uma vez que a repercussão econômica, ainda que juridicizada, não tem o condão de alterar o sujeito passivo da obrigação tributária, sendo o consumidor estranho à relação jurídica, coerentemente deve ser reconhecida a legitimidade do contribuinte de direito que promoveu a translação do imposto, independentemente de autorização "tributária". RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 380.

⁵⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos Indiretos. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 35.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000. p. 210.

⁵² É vedado "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos", conforme disposto no art. 150, II, da Constituição Federal.

⁵³ ULCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e Notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 68.

⁵⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 218.

⁵⁵ "Isonomia. Alegada ofensa por lei que concede isenção a certa categoria de operações de câmbio, mas não a outra, substancialmente assimilável àquelas contempladas (DL 2.434/88, art. 6º): hipótese em que, do acolhimento da inconstitucionalidade argüida poderia decorrer nulidade da norma concessiva da isenção, mas não a extensão jurisdicional dela aos fatos arbitrariamente excluídos do benefício, dado que o controle de constitucionalidade das leis não confere ao judiciário funções de legislação positiva". RE n.º 213.201-2, relator Ministro Sepúlveda Pertence". A outra vertente dessa questão aparece na Súmula n.º 339 do STF, lançada em defesa da impossibilidade de o judiciário conceder correção de vencimentos. É o problema da tradicional separação das funções estatais cujo aumento ou fixação de vencimentos está atribuída formalmente à iniciativa do Executivo e aprovação do Legislativo.

⁵⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. A doutrina constitucional e o controle de constitucionalidade como garantia da cidadania – Necessidade de desenvolvimento de novas técnicas de decisão: possibilidade da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade no Direito Brasileiro. In: **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 48/49.

⁵⁷ JÚNIOR, Fernando Osório de Almeida. **Interpretação conforme a constituição e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85. GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 229. GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000. p. 211 a 216.

⁵⁸ FREITAS, Leonardo e Silva de Almeida. O controle judicial da seletividade da tributação pelo ICMS e a suposta atuação do Judiciário como “legislador positivo”. In: **Revista Tributária e de Finanças Pública**, n. 94, São Paulo: RTrib, p. 212, set./out.,2010.

⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 211 a 211.