

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

37



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# A SELETIVIDADE DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E SUA REPETIÇÃO DE INDÉBITO

**BRUNO A. FRANÇOIS GUIMARÃES**

*MASTER ON LAWS (LL.M) EM DIREITO CORPORATIVO PELO INSTITUTO BRASILEIRO DE MERCADO DE CAPITAIS – IBMEC. ESPECIALISTA EM GESTÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ESTRATÉGICO PELA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL – PUCRS. ASSOCIADO JÚNIOR DO INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIO – IET. ADVOGADO EM PORTO ALEGRE/RS. E-MAIL: BRUNO@RAFAELNICHELE.COM.BR*

**Resumo.** Por conta do que dispõe o art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, os Estados da Federação, ao adotarem uma sistemática de tributação seletiva para o ICMS, precisam necessariamente graduar a carga de tal tributo conforme a essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados. Sendo a energia elétrica uma mercadoria incontroversamente essencial, tem-se como inconstitucional a fixação de alíquota majorada para o ICMS incidente sobre o seu fornecimento. Consequentemente, podem os contribuintes buscar a repetição deste indébito, apesar de diversas ressalvas e peculiaridades no posicionamento do STJ quanto à repetição de indébito de tributos indiretos.

**Palavras-chave:** seletividade do ICMS, essencialidade, fornecimento de energia elétrica, repetição do indébito, tributos indiretos

## **Abstract.**

In accord with the art. 155, § 2, III, of the Federal Constitution, the States of the Federation, by adopting a system of selective taxation for ICMS, must necessarily graduate the burden of such tax according to the essentiality of the goods and services taxed. As electrical energy is an indisputably essential commodity, it is considered unconstitutional to establish an increased rate for the ICMS levied by its supply. Consequently, taxpayers may seek refund of undue payment, despite various reservations and peculiarities in the STJ's position regarding the right to claim the repayment of indirect taxes.

**Keywords:** selectivity of ICMS, essentiality, electricity supply, right to claim tax repayment, indirect taxes

## **I. APRESENTAÇÃO DOS PROBLEMAS**

Embora não se trate de tema novo, a seletividade do ICMS em função da essencialidade é tema que ainda merece atenções, especialmente no que diz respeito à incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica. Prova disso é que o tema teve sua repercussão geral reconhecida pelo STF, nos autos do RE n. 714.139/SC.

A questão lá debatida, e que será um dos focos do presente estudo, diz respeito à inconstitucionalidade da tributação por uma alíquota majorada de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica. Com efeito, o art. 155, § 2, III, da Constituição Federal, dispõe que os Estados adotando uma sistemática seletiva de tributação a título de ICMS, devem observar o critério de essencialidade.

Sendo a energia elétrica essencial, poderiam os Estados tributá-la de forma igual ou, muitas vezes, mais gravosa do que bens reconhecidamente supérfluos? Responder a essa questão é um dos propósitos do presente trabalho.

Paralelamente, questão muito importante diz respeito à repetição de indébito deste ICMS, dada a complexidade envolvendo a repetição de indébito de tributos indiretos.

Como bem destacou Geraldo Ataliba, o tema da repetição do indébito dos tributos indiretos, bem como saber o que significa tributos que, por sua natureza, comportem transferência do respectivo encargo financeiro, “é tema que, nos últimos trinta anos foi colocado, resolvido, esquecido, discutido e rediscutido inúmeras vezes” <sup>1</sup>.

Veja-se que apesar do art. 166 do CTN contar com a mesma redação desde a promulgação do Código Tributário, já contando com 50 anos de vigência, tais discussões ainda não foram pacificadas, havendo importantes questões que ainda não contam com uma solução satisfatória.

Assim, perquirir sobre a repetição de indébito do ICMS indevidamente recolhido a maior sobre o fornecimento de energia é o outro foco do presente estudo.

Apresentada a questão, passa-se à análise dos pontos.

## II. A SELETIVIDADE DO ICMS E A ESSENCIALIDADE NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

Há tempos a capacidade contributiva é apontada como “o princípio básico do Direito Tributário” <sup>2</sup>, dada sua aptidão para a promoção de uma distribuição da carga tributária de forma condizente com a realidade de cada contribuinte <sup>3</sup>. Tem-se que há uma íntima relação entre os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária <sup>4</sup>, dado o fato de este último depender “de outras normas constitucionais para adquirir plenitude aplicativa” <sup>5</sup>.

O que o princípio da capacidade contributiva faz é determinar que os contribuintes que detenham maior capacidade econômica paguem mais tributos, criando parâmetros para a comparação entre os contribuintes <sup>6</sup>. O princípio da capacidade contributiva, que normalmente é operacionalizado por uma alíquota progressiva, fornece uma medida (a capacidade econômica dos contribuintes) para fins de equiparações e diferenciações dos contribuintes, viabilizando a devida operacionalização da igualdade <sup>7</sup>.

Acontece que a capacidade contributiva não é o único meio hábil para a promoção da isonomia tributária <sup>8</sup>, especialmente quando se está a tratar de tributos indiretos, ou seja, daqueles tributos em que o contribuinte do tributo não é quem arca com seu ônus financeiro. Isso porque não é possível se antecipar a capacidade contributiva da pessoa que irá adquirir determinada mercadoria ou serviço, ou medi-la em cada transação comercial.

Com efeito, nos tributos indiretos, o ônus financeiro do tributo é normalmente transferido àquele que adquire a mercadoria ou serviço, não sendo possível de se antever quem os adquirirá. Uma mesma mercadoria oferecida nas prateleiras de um mercado pode ser adquirida tanto por uma pessoa rica como por uma pobre, como bem explica Fábio Canazaro <sup>9</sup>:

“No caso dos impostos sobre o consumo, não há como o legislador garantir que um cidadão de menor capacidade suporte o ônus fiscal em menor grau do que outro que possua maiores condições econômicas, e conseqüentemente, maior capacidade de contribuir. Da mesma forma, não há como o legislador concretizar tal princípio,

ao idealizar a lei que impõe e regula a incidência do imposto de consumo: também nesta hipótese, seria impossível que se distinguísse o ônus incidente, por exemplo, sobre determinadas mercadorias a partir de uma análise pessoal e imediata do consumidor no momento da aquisição.”

Ou seja, nos impostos indiretos, não é a capacidade contributiva que promoverá a igualdade na tributação, dada a dificuldade de mensurá-la quanto a quem arca de fato com o ônus financeiro nos tributos indiretos <sup>10</sup>. É por meio de uma tributação seletiva, em observância à essencialidade das mercadorias e serviços tributados, que se dimensionará a igualdade na carga tributária dos tributos sobre o consumo, em vista ao fato de que a isonomia tributária é operacionalizada de diferentes formas a depender do tributo tomado em consideração <sup>11</sup>.

Com efeito, tanto assim o é que a Constituição Federal prevê a seletividade em função da essencialidade para o IPI e para o ICMS de forma expressa <sup>12</sup> – <sup>13</sup>, de forma que quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota, sendo que a essencialidade deve “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>14</sup>.

Logo, tem-se que a seletividade conforme a essencialidade das mercadorias e serviços é forma de concretização da igualdade nos tributos indiretos, tratando-se de disposição constitucional expressa para o IPI e para o ICMS.

Questão importante aos propósitos deste trabalho é verificar se a seletividade pela essencialidade é facultativa ou obrigatória para o ICMS. Isso porque, enquanto a Constituição estabeleceu que o IPI será seletivo, dispôs que o ICMS poderá ser, o que levou parte da doutrina e da jurisprudência a sustentar a sua facultatividade <sup>15</sup>. A solução a tal impasse se dá a partir do histórico do princípio em questão.

A Constituição de 1934, no seu art. 8º <sup>16</sup>, e a de 1937, no seu art. 23 <sup>17</sup>, disciplinavam que o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, que incidia sobre operações efetuadas por comerciantes e industriais e que posteriormente veio a se tornar o ICM, teria uma alíquota uniforme. Ou seja, o IVC não poderia variar em função de qualquer característica do produto tributado, não observando qualquer forma de seletividade.

A Constituição de 1946, apesar de dispor sobre a questão de forma semelhante às anteriores no seu art. 19 <sup>18</sup>, não mais fez constar a vedação para distinções em razão da espécie dos produtos, abrindo espaço para que a doutrina sustentasse a possibilidade de distinções com base em tal critério <sup>19</sup>.

A Constituição de 1967 extinguiu o IVC e criou o ICM, o qual permaneceu sendo uniforme, com uma única alíquota para todos os produtos, conforme disciplinava o seu art. 24 <sup>20</sup>. Acontece que no § 6º <sup>21</sup> do mesmo artigo, ficou estabelecido que os Estados deveriam isentar do imposto os bens que fossem considerados de primeira necessidade, vedando discriminações em razão dos sujeitos das operações.

Em que pese não se trate propriamente de uma seletividade pela essencialidade dos produtos, dada a alíquota única, tem-se um claro propósito de resguardo do mínimo existencial aos contribuintes. Assim, tem-se que historicamente o ICMS nunca foi um tributo seletivo, razão pela qual a Constituição de 1988, ao dispor sobre a competência dos Estados para instituir tal tributo, estabeleceu a facultatividade em instituírem-no de tal forma.

Noutros termos, quando a Constituição Federal estabelece que o ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade, determina que os Estados podem,

alternativamente: (a) instituir o ICMS com alíquota única, observando o histórico do tributo, ou (b) instituir o ICMS com alíquota variável, de forma seletiva. Mas, em adotando a segunda opção, faz-se necessário graduar tal imposto com base na essencialidade da mercadoria ou do serviço que se está tributando <sup>22</sup>.

Não se ignora aqui aqueles que entendem que a seletividade pela essencialidade seria impositiva ao ICMS <sup>23</sup>, tratando-se, nas palavras de Roque Carrazza, de um poder-dever <sup>24</sup>. Com a devida vênia, mas assim entender parece ignorar o fato de que a Constituição Federal expressamente tratou a seletividade de forma diversa para o IPI e para o ICMS, não sendo possível simplesmente ignorar tal fato <sup>25</sup>.

Assim, tem-se que a seletividade é facultativa aos Estados quando da instituição do ICMS, mas em se optando por tal sistemática, a graduação do tributo deve se dar necessariamente em observância à essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados.

Apesar das dificuldades que a prática possa demonstrar, no que diz respeito ao devido enquadramento das mercadorias em alíquotas fixadas diferentemente para mercadorias e serviços essenciais ou supérfluos, fato é que tal divisão deve necessariamente se dar, não sendo facultado ao legislador tributar uma mercadoria tida como essencial de forma mais gravosa do que uma mercadoria supérflua.

Significa dizer que não há discricionariedade ao legislador quanto à questão, como sustentam alguns doutrinadores <sup>26</sup>, sob pena de se negar força normativa ao princípio da seletividade. Apesar de haver espaço para relativa discricionariedade com relação à quantidade de faixas de tributação e à carga tributária que se aplicará a cada uma, não é facultado ao legislador ignorar esse escalonamento, tributando como supérfluo uma mercadoria ou serviço essencial.

A identificação de quais são as mercadorias e os serviços essenciais a serem tributados de forma mais branda, em que pese não se trate de matéria simples, deve observar as finalidades constitucionalmente prescritas. Trata-se de noção atrelada à proteção e à manutenção da dignidade humana, indispensáveis à subsistência, como bem expõe Rosane Danilevicz:

“Estabelecer o que é mais ou menos essencial não é uma tarefa muito fácil, porém é possível determinar um critério consubstanciado num mínimo de produtos, mercadorias e serviços que atendam o princípio da dignidade humana. Dessa perspectiva, evidencia-se a relação existente entre a essencialidade e o mínimo existencial, na medida em que os produtos, mercadorias e serviços essenciais são aqueles indispensáveis à vida. Portanto, a noção daquilo que é essencial insere-se na ideia de mínimo existencial e, por conseguinte, no contexto da dignidade humana, na medida em que tal princípio abarca o direito de todos a um padrão de vida que assegure sua saúde, alimentação, trabalho, dentre outros direitos.” <sup>27</sup>

Em assim sendo, mercadorias como medicamentos, gêneros alimentícios, instrumentos de trabalho, materiais escolares, peças básicas de vestuário, bem como serviços como fornecimento de gás natural e fornecimento de energia elétrica, devem estar enquadrados na faixa de mercadorias e serviços tributados de forma mais branda pelo Poder Público ou, no mínimo, em faixa sujeita a tributação inferior à tributação de bens supérfluos.

Especificamente quanto ao fornecimento de energia elétrica, nos dias atuais é incontroversa a sua essencialidade para todas as pessoas e para qualquer forma de atividade empresarial, sendo essencial para o progresso e desenvolvimento socioeconômico da sociedade. Veja-se que a essencialidade das mercadorias e dos serviços deve ser aferida tanto sob a perspectiva do indivíduo quanto sob a perspectiva da coletividade <sup>28</sup>, dado que as necessidades da coletividade influenciam diretamente no bem-estar dos indivíduos.

Sem energia elétrica não é possível à população conservar grande parte de seus alimentos, iluminar seus lares da escuridão, ter acesso a diversos meios de comunicação, informação e instrução educacional. Sem energia elétrica, não é possível à sociedade produzir ou manter o comércio com bens e serviços à população. “Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência questionar a essencialidade da energia elétrica.” <sup>29</sup>

Tanto assim o é que o fornecimento de energia elétrica teve seu caráter de essencialidade reconhecido pelo art. 10, I, da Lei n. 7.783/1989, que “dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências”:

“Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais:

I – tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis.”

Assim é que padece de insuperável inconstitucionalidade a opção pelos Estados de tributarem o fornecimento de energia elétrica, a título de ICMS, com uma alíquota majorada, típica de mercadorias supérfluas, dado fato de que, em se adotando uma sistemática seletiva de tributação, não pode um bem essencial ser tributado como se supérfluo fosse.

Veja-se que o fornecimento de energia elétrica no comércio é tributado por praticamente todos os Estado da Federação a uma alíquota majorada. Exemplificativamente, Santa Catarina tributa a uma alíquota de 25%, o Rio Grande do Sul a 30%, o Rio de Janeiro a 29%, a Bahia a 27% e o Amazonas a 25% <sup>30</sup>.

Contudo, apesar da tributação majorada sobre o fornecimento de energia elétrica, itens supérfluos e não essenciais como armas, munições, produtos originados do tabaco e bebidas alcoólicas são tributados a alíquotas inferiores. Trata-se de uma evidente inversão atentatória ao que determina a seletividade pela essencialidade.

Não à toa que o tema ora exposto teve sua repercussão geral reconhecida pelo STF, nos autos do RE n. 714.139/SC, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, tendo recebido parecer favorável da PGR pela inconstitucionalidade da tributação majorada sobre o fornecimento de energia elétrica.

Nas suas razões, o Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot, afirmou que “não faz sentido” atribuir alíquotas mais altas a energia elétrica e telecomunicações, já que eles são expressamente considerados bens essenciais pelo art. 10 da Lei n. 7.783/1989. Destacou, ainda, na mesma linha do aqui defendido, que se o Estado optar pela seletividade para o ICMS, deverá fazê-lo comparando a importância dos bens e serviços, conforme trecho de seu parecer que segue transcrito:

“Os [bens] mais essenciais deverão ser submetidos a alíquotas menores do que as destinadas aos supérfluos. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade, para impedir que sua definição seja permeada de subjetivismo.”

A seletividade pela essencialidade não impõe que o fornecimento de energia elétrica seja contemplado com uma alíquota favorecida ou reduzida de ICMS, mas é óbice para a sua tributação a uma alíquota majorada, típica de mercadorias supérfluas.

Assim, conforme já referido, os Estados têm liberdade para estabelecer faixas de tributação e suas respectivas alíquotas, mas ao fornecimento de energia elétrica não se poderá atribuir uma tributação superior à alíquota geral. Isso porque, do contrário, estar-se-ia autorizando que os Estados tributem uma mercadoria essencial como se supérflua fosse.

Contra tudo que se expôs até o momento, o contra-argumento normalmente utilizado pelos Estados é que a seletividade pela essencialidade no ICMS incidente

sobre fornecimento de energia elétrica é devidamente observada, pois os Estados adotam um sistema de alíquotas progressivas em razão da quantidade do consumo de energia elétrica.

Com efeito, é comum que os Estados estipulem uma alíquota reduzida, normalmente de 12%, para o consumo até determinado limite de energia elétrica e a alíquota majorada para os contribuintes que extrapolem tal referencial. Noutros termos, troca-se a seletividade pela essencialidade da mercadoria pela progressividade com base numa suposta capacidade contributiva do contribuinte

<sup>31</sup>.

A questão é que, conforme já visto, a capacidade contributiva não é o critério adequado para melhor operacionalizar a igualdade nos tributos indiretos sobre o consumo, mas sim a seletividade pela essencialidade. Com efeito, nestes casos o critério a ser levado em consideração não é a figura do contribuinte, mas sim a essencialidade da mercadoria ou serviço que se está a tributar, dada as dificuldades praticamente impenetráveis de se mensurar a capacidade contributiva de seus consumidores.

Ao se adotar a progressividade de alíquotas como legítima, está-se autorizando que uma mesma mercadoria (no caso, a energia elétrica) sofra diferentes tributações. Implica dizer que pouco importa a essencialidade da energia elétrica, mas sim a capacidade contributiva de seu consumidor que, repete-se, sequer é passível de ser mensurada com segurança.

Nesse sentido é o alerta de Hugo de Brito Machado Segundo:

“A Constituição facultou a instituição do ICMS ser seletivo ou não seletivo, sendo excluída, implicitamente, a possibilidade de progressividade. Porque a progressividade deste imposto faria com que uma mercadoria embora essencial, termine sendo tributada com alíquotas superiores à de mercadorias suntuosas e supérfluas apenas por haver sido consumida em maior quantidade, implicando clara violação ao artigo 155, § 2º, III, de nossa Carta Magna.” <sup>32</sup>

O consumo de maior quantidade de energia elétrica não denota, necessariamente, uma maior capacidade contributiva do contribuinte, como sustenta, por exemplo, Marcelo Casseb Continentino <sup>33</sup>. Pelo contrário, como bem alerta Fábio Canazaro, o fator quantidade consumida não contempla a possibilidade, por exemplo, de um domicílio residencial contar com três pessoas e outro com seis. Evidente que o segundo contará com um consumo de energia elétrica maior, mas nem por isso menos essencial <sup>34</sup>.

Assim é que, com a devida vênia, a adoção de alíquotas progressivas para o ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica não é meio hábil para operacionalizar a seletividade pela essencialidade. A inconstitucionalidade pela adoção de alíquotas majoradas sobre energia elétrica não somente não vai ser resolvida como vai ser agravada, pois não somente se continua a tributar uma mercadoria essencial como se supérflua fosse, como ainda se adota sistemática de tributação não autorizada pela Constituição que obsta a essencialidade.

### III. A Repetição de Indébito de Tributos Indiretos: Especificidades no que diz Respeito ao ICMS Incidente sobre Energia Elétrica

É de conhecimento comum o típico condicionamento que a legalidade impõe à Administração Pública, no sentido de que a atuação desta fica adstrita aos termos legais <sup>35</sup>. A limitação ao poder imposta pelo princípio da legalidade se trata de conquista histórica importantíssima, intimamente atrelada ao desenvolvimento das formas de Estado <sup>36</sup>.

Algumas questões, contudo, fizeram com que o papel da lei e da estrita legalidade fosse em parte revisto, merecendo especial destaque o excesso legislativo, que faz do sistema legal praticamente ininteligível, e a crise de legitimidade do Legislativo, em muito decorrente da sua insuficiência técnica em dispor sobre os temas de interesse das sociedades e do tempo excessivamente longo do processo legislativo <sup>37</sup>.

Como consequência desta “crise” da legalidade estrita <sup>38</sup>, surge um fenômeno jurídico normalmente referido como deslegalização, onde se passa a conceber um espaço de significativa autonomia normativa ao Poder Executivo, ante a perda de capacidade da lei em bem operacionalizar atividades da Administração Pública.

Todavia, obviamente que esse processo de deslegalização não é absoluto, havendo âmbitos de atuação estatal que continuam atrelados à noção de legalidade estrita, ou seja, quanto aos quais o Estado somente pode dispor por meio de lei em sentido estrito. Determinadas questões, a depender da sua essencialidade, exigirão do Legislativo a edição de normas com maior ou menor densidade.

Por densidade normativa, quer-se dizer que a precisão e especificidade da lei podem variar, devendo ser maior ou menor a depender da matéria em questão. Como bem pontua Ana Paula Dourado, “quanto mais essencial é um assunto, mais precisa e mais diferenciada deve ser a regulação correspondente” <sup>39</sup>.

Veja-se que tal flexibilização da legalidade, reconhecendo-lhe graus variáveis de densidade normativa, não tem por fim a desvalorização da lei, mas justamente o contrário, reconhecendo o resguardo de sua importância sem, no entanto, deixar de atentar para as necessidades dos nossos tempos.

Significa dizer que determinadas questões, por conta de sua importância ou alcance, deverão necessariamente ser disciplinadas por leis em sentido estrito, ao passo que outras poderão ser disciplinadas por legislação infralegal, no intuito de facilitar, agilizar e melhor atender tais ditames. Logo, reconhece-se à legalidade um alcance mais bem determinado, conferindo-lhe maior normatividade a partir de critérios a determinarem o nível de densidade a se exigir das leis.

Dentre os vários critérios identificados pela doutrina, merecem especial destaque a reserva de competência constitucional, o sujeito destinatário da norma e a finalidade da norma. Assim, quando a Constituição Federal indica que determinada matéria somente poderá ser regulada por lei em sentido estrito, que o sujeito destinatário da norma é um terceiro que não a própria Administração Pública e quando a finalidade da norma é dispor sobre direitos fundamentais, tem-se que o caso exige um grau máximo de densidade normativa <sup>40</sup>.

No que diz respeito às normas tributárias, considerando tais critérios, tem-se que estas estão dentre aquelas a demandar um grau máximo de densidade normativa, eis que há reserva de competência constitucional e há disposição sobre direitos fundamentais de terceiros.

Veja-se que mesmo a edição de medidas provisórias em matéria tributária se dá de forma restritiva, vez que a mesma somente surtirá efeitos, no que diz respeito à instituição ou majoração de tributos, se houver anuência do Poder Legislativo <sup>41</sup>. Logo, ainda que a matéria tributária não esteja dentre as vedações constantes nos arts. 61, § 1º <sup>42</sup> e 68, § 1º <sup>43</sup>, ambos da Constituição Federal, parece tranquilo se afirmar que se está diante de uma verdadeira reserva de competência, pois normas tributárias somente são recepcionadas pelo ordenamento jurídico se emanadas ou ratificadas pelo Poder Legislativo.

No que diz respeito ao sujeito de normas tributárias e sobre seus efeitos sobre direitos fundamentais, tem-se que as mesmas, no intuito de obter receitas para prover com as obrigações prestacionais da Administração Pública, acabam por restringir liberdades e atuar sobre a propriedade dos contribuintes. Nas palavras de Oliver Wendell Holmes, “taxes are what we pay for civilized society” <sup>44</sup>, de forma



que é preciso que todos, na medida de suas capacidades, contribuam para o fomento de tal contexto, estando nos tributos a principal forma que o Estado tem de obter recursos <sup>45</sup>.

Assim é que quando o art. 150, I, da Constituição Federal, determina que é vedado aos Entes Federativos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, significa dizer que tal proceder somente pode se dar por meio de lei em sentido estrito, a qual deverá disciplinar a integralidade dos aspectos da relação tributária, dada a exigência de grau máximo de densidade normativa nas normas tributárias, convertendo-se, nas palavras de Alberto Xavier, em verdadeira reserva absoluta de lei:

“No Direito Tributário, o princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. Com vista a proteger a esfera dos direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz e administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se nesses ramos do direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo sem sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto. Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*: o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ele diretamente fornecidos.” <sup>46</sup>

Acontece que não basta que o tributo seja instituído ou majorado por lei em sentido estrito para que a exigência do tributo seja legítima, mas também que tal lei observe os limites de competência de cada Ente Federativo. Com efeito, a Constituição Federal atribui à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal determinadas competências para instituição de tributos, delimitando as hipóteses sobre as quais cada Ente Federativo pode visar cobrar tributos.

Tais normas constituem um sistema de competências impositivas de caráter rígido <sup>47</sup>, ao atribuírem a cada Ente Federativo um âmbito de validade, de forma muito bem delimitada e com grande grau de minúcia, para que possam instituir tributos.

Noutros termos, para que a instituição ou majoração de um tributo seja constitucional, não basta a previsão em lei de forma minuciosa, mas também que esta tenha se dado dentro dos estritos limites da repartição de competências estabelecidos pela Constituição Federal.

Assim é que o direito à repetição do indébito tributário surge como verdadeira decorrência do princípio da legalidade tributária, pois implica dizer que a Administração Pública somente pode cobrar tributos dentro dos estritos limites da legalidade, sob pena de ter de devolver aos contribuintes aquilo que cobrou a maior.

Como bem pontua Gabriel Troianelli, “não seria razoável imaginar um princípio da legalidade temporalmente limitado, pelo que o Estado não pudesse cobrar tributo sem lei, mas que pudesse tranquilamente, após eventual cobrança de tributo ilegal, manter em sua posse os recursos oriundos desse tributo” <sup>48</sup>. Trata-se de corolário lógico do princípio da máxima efetividade da norma constitucional <sup>49</sup>, pois não faria o menor sentido que o sistema constitucional vedasse a instituição ou majoração de tributo senão por meio de lei, reconhecendo uma exigência máxima de densidade normativa, mas não impusesse a devolução ao contribuinte indevidamente cobrado <sup>50</sup>.

No que diz respeito à repetição de indébito tributário, certamente o ponto mais controvertido é o que diz respeito ao art. 166 do CTN, e a repetição de indébito dos tributos indiretos <sup>51</sup>. Tal artigo conta com a seguinte redação:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

É bem conhecida a vertente doutrinária que sustenta a inconstitucionalidade de tal dispositivo legal, sob o fundamento de que a repercussão financeira a que se refere o artigo nada teria de jurídica, sendo fenômeno meramente econômico que não teria o condão de disciplinar a legitimidade para repetição de indébito <sup>52</sup>. A melhor interpretação, todavia, não é pela inconstitucionalidade do art. 166, do CTN, vez que nem toda repercussão financeira é meramente econômica <sup>53</sup>.

Nesse sentido, há pelo menos duas hipóteses legalmente estabelecidas de transferência do encargo financeiro do tributo que são eminentemente jurídicas: (1) a não cumulatividade do IPI e do ICMS; (2) tributos exigidos por quem não realizou o seu fato gerador, mas que são legalmente determinados como responsáveis, nos termos do art. 128 do CTN <sup>54</sup>. Quanto a estas hipóteses, o dispositivo em questão tem a importante função de limitar a repetição do indébito tributário a quem realmente arcou com seu ônus financeiro, evitando assim o locupletamento indevido de quem não sofreu com seus efeitos.

Infelizmente, ao firmar entendimento sobre a questão, não foi essa a conclusão a que o STJ chegou, rendendo-se em parte à interpretação que veda a repetição do indébito tributário dos tributos indiretos pelo seu contribuinte de fato.

Em pesquisa quantitativa realizada por Andréa Minatel, foram encontrados incríveis 1.309 acórdãos do STJ versando direta ou indiretamente sobre o campo de aplicação do art. 166 do CTN. Neste rol, verifica-se ainda a prolação de três acórdãos submetidos à sistemática do art. 543-C, do CPC/73, com a pretensão de uniformizar a posição do Tribunal, no curto período de três anos <sup>55</sup>.

Num primeiro momento, o STJ firmou o entendimento pela possibilidade de o contribuinte de fato buscar a repetição do indébito de tributos indiretos, tal e qual dispõe o art. 166 do CTN, quando prevê a repetição “a quem prove haver assumido o referido encargo”. O STJ também reconhecia a legitimidade do contribuinte de direito, mas desde que cumprisse com as condições estabelecidas pelo artigo em questão, ou seja, desde que comprovasse não ter transferido o encargo financeiro do tributo ou, em o tendo feito, desde que obtivesse autorização do contribuinte de fato.

Impressionantemente, o STJ deu uma guinada abrupta no seu entendimento, retirando do contribuinte de fato qualquer legitimidade para pleitear a repetição de indébito de tributos indiretos, sob o argumento de que o mesmo não teria qualquer relação jurídica com o Ente Tributante, sendo a repercussão por ele sofrida meramente econômica <sup>56</sup>. Entendeu-se que somente o contribuinte de direito teria legitimidade para pleitear a repetição de indébito frente ao Fisco e somente se conseguisse cumprir com as condições constantes do art. 166 do CTN <sup>57</sup>.

Tal posicionamento criou inúmeras dificuldades. Veja-se que o fato de ser o contribuinte de fato quem arca com a repercussão financeira do tributo é justamente o fundamento legal para retirar do contribuinte de direito a sua legitimidade para buscar tais repetições. Assim, o que acontece com o direito subjetivo à repetição de indébito de tributos indiretos? O contribuinte de fato passa a ser, nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, um contribuinte castrado <sup>58</sup>, pois arcou com um tributo sabidamente indevido, mas não pôde buscar a repetição de tais valores.

Em efetivamente tendo havido a transferência do encargo financeiro ao contribuinte de fato, o que via de regra é o que acontece, a única alternativa para que ocorra a repetição deste indébito tributário passa a ser que o contribuinte de fato autorize o contribuinte de direito a buscá-la para, posteriormente, acioná-lo para que lhe devolva esses valores. Trata-se de hipótese muitas vezes inviável na prática empresarial.

O que a jurisprudência do STJ fez foi criar verdadeiras inconstitucionalidades eficazes <sup>59</sup>, na medida em que, ao tornar praticamente inviável a repetição de indébito de tributos indiretos, estimula que os Entes Tributantes criem exações tributárias ilegais, dando-lhes a segurança de não terem que devolver os valores ilegalmente recolhidos <sup>60</sup>.

A única exceção que se identificou ao atual entendimento do STJ, reconhecendo a legitimidade do consumidor final (contribuinte de fato) para repetir o indébito de ICMS, é nos casos envolvendo fornecimento de energia elétrica, entendimento este que se deu também sob a sistemática do art. 543-C do CPC/1973 <sup>61</sup>.

No entendimento dos Ministros do STJ, algumas peculiaridades na relação entre o Estado/cedente e a concessionária de energia elétrica justificariam um tratamento diferenciado ao caso. São elas: (1) politicamente, as concessionárias tendem a evitar embates com o Estado; (2) no tocante à cobrança do tributo, inexistente litígio entre concessionário e Estado, visto a existência de autorização legal para reajuste da tarifa diante de alterações na carga tributária da operação <sup>62</sup>; (3) considerando a alta probabilidade de que a concessionária nunca judicialize discussões envolvendo o ICMS em tais operações, dados os pontos (1) e (2), o consumidor final fica numa situação de total vulnerabilidade.

Com efeito, no entendimento do STJ, as concessionárias de energia elétrica assumem a posição de contribuinte de direito apenas formalmente, de forma que "à luz das circunstâncias específicas da relação entre o Estado, concessionária e o usuário/consumidor, ser possível ao contribuinte de fato postular a devolução do indébito tributário relativo à incidência do ICM sobre a demanda contratada de energia elétrica".

A questão é que, nos estritos termos da lei, não existe nenhum fundamento para justificar essa exceção, vez que a norma constante do art. 166 do CTN não faz qualquer diferenciação no que diz respeito à repetição de indébito de ICMS em demandas envolvendo fornecimento de energia elétrica <sup>63</sup>. Trata-se de verdadeira incoerência do STJ que somente serve para evidenciar o equívoco de seu entendimento quando do julgamento do REsp n. 903.394/AL, apontando a conveniência de sua revisão.

Assim é que se tem que, apesar de todos os pesares envolvendo a matéria e o entendimento hoje vigente no STJ, é possível aos contribuintes de fato do ICMS buscarem a repetição do indébito tributário decorrente de sua incidência à maior sobre o fornecimento de energia elétrica.

### III. CONCLUSÕES

Ante todo o exposto, é possível afirmar que, embora a seletividade no ICMS seja de adoção facultativa pelos Estados, em o fazendo, passa a ser obrigatório o dimensionamento de sua alíquota a partir do critério da essencialidade. Ou seja, quanto mais essencial for a mercadoria ou serviço tributado, menor deve ser a alíquota aplicada.

Isso não significa dizer que os Estados não têm discricionariedade para fixar as faixas de tributação e suas respectivas alíquotas. Todavia, o enquadramento das mercadorias e serviços tributados nestas faixas de tributação deve ser coerente com a sua essencialidade.

Especificamente no que diz respeito ao ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, tendo-se demonstrado que tal mercadoria tem alto nível de essencialidade, não podem os Estados lhe atribuir uma tributação majorada, típica de mercadorias supérfluas.

O desrespeito à seletividade pela essencialidade é tamanho que é comum que mercadorias supérfluas e não essenciais como armamentos, cigarros e bebidas alcoólicas gozem de tributação inferior à energia elétrica.

Tem-se que a alíquota do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica simplesmente não pode ser a majorada, típica de produtos supérfluos, devendo ser, no máximo, a alíquota geral de cada Estado. Cogitar do contrário seria como já reiteradamente sustentado, permitir que uma mercadoria essencial fosse tributada como se supérflua fosse.

Assim, a inconstitucionalidade da tributação majorada do ICMS incidente sobre energia elétrica é clara e deve ser revista pelo Judiciário, especialmente pelo STF quando do julgamento da repercussão geral reconhecida nos autos do RE n. 714.139/SC, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio.

No que diz respeito à repetição de indébito deste ICMS, inconstitucionalmente majorado por diversos Estados da Federação, tem-se que a jurisprudência do STJ faz uma exceção a este caso ao seu entendimento geral quanto à repetição de indébito de tributos indiretos pelo contribuinte de fato.

Com efeito, após uma radical guinada de entendimento, o posicionamento hoje firmado pelo STJ é o de que o contribuinte de fato não conta com legitimidade para buscar a repetição de tributos indiretos. Apesar de discordarmos de tal posicionamento, fato é que o mesmo foi firmado na sistemática do art. 543-C do CPC/1973 e está estabelecido como diretiva ao Judiciário pátrio.

Acontece que dadas certas peculiaridades envolvendo o fornecimento de energia elétrica, especialmente no que concerne à relação mantida entre o Estado e as permissionárias no seu fornecimento, entendeu o STJ que, excepcionalmente em litígios envolvendo o ICMS incidente sobre energia elétrica, podem os contribuintes de fato buscar a respectiva repetição de indébito.

Assim, estão autorizados os contribuintes de fato a combaterem a inconstitucionalidade aqui apontada, por violação à seletividade pela essencialidade do ICMS incidente sobre energia elétrica.

#### **IV. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed., 23. tiragem. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAUMAN, Zygmunt. Modernidade líquida. Tradução: Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier.

CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 5. ed. Coimbra: Almedina.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno. Tradução: Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. Direito Tributário em Questão, v. 4.

DOURADO, Ana Paula. O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. Revista Fórum de Direito Tributário, n. 06. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almeida. Análise crítica da reviravolta da orientação do STJ acerca da legitimidade do contribuinte “de fato” para repetir o indébito tributário indireto. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 187. São Paulo: Dialética, abril 2011.

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

\_\_\_\_\_. Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 155. São Paulo: Dialética, agosto 2008.

MARQUEZI JUNIOR, Jorge Sylvio. Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do CTN e a jurisprudência do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 211. São Paulo: Dialética, abril 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. São Paulo: Resenha Tributária.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e controle jurisdicional. 2. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENKE, Cassiano. A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário. São Paulo: Malheiros.

MINATEL, Andréa Medrado Darzé. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. São Paulo: Noeses.

MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário indireto. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2013.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

\_\_\_\_\_; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 18. São Paulo: Dialética, 1997.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação do indébito tributário. São Paulo: Dialética, 1988.

VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e competências tributárias. São Paulo: Dialética.

\_\_\_\_\_. O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978.

Bruno A. François Guimaraes

Caio Augusto Takano

Carla Gonçalves Lobato

Carlos Augusto Daniel Neto

Claudio Sacchetto

Edison Carlos Fernandes

Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva

Fábio Goulart Tomkowski

Fabrcio José Polli Griebeler

Francisco Sávio Fernandez Mileo Filho

Gilson Pacheco Bomfim

Guilherme Galdino

Jeferson Teodorovicz

Leonardo Aguirra de Andrade

Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua

Marcílio da Silva E Raimundo Nonato

Miguel Záchia Paludo

Pedro Adamy

Renato Adolfo Tonelli Junior

Thiago Del Bel

Wellington Antunes da Maia Bruno A. François Guimaraes

1. ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário indireto. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998. ↵
2. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 201. ↵
3. BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 149-217; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, p. 103-113. ↵
4. "Este é o caso da relação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, no qual o primeiro é uma norma geral de onde deriva o segundo princípio; pode-se dizer, dessa forma, que o princípio da capacidade contributiva constitui expressão, especificação ou aplicação do princípio da igualdade. Por sua vez, o próprio princípio da capacidade contributiva é a base de onde derivam outros princípios, tais como: da generalidade, a proporcionalidade e o não confisco." (CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 285) ↵
5. ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 454. ↵
6. Idem, p. 455. ↵
7. Para uma análise dos aspectos do princípio da isonomia tributária, especialmente no que diz respeito aos seus aspectos formal e material, vide: ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 73-77. ↵

8. FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 06. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 100. ⇐
9. CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 43. ⇐
10. Entendendo que a capacidade contributiva se aplica também aos tributos indiretos: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim; YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, p. 32. De outro lado, no mesmo sentido aqui defendido, CANAZARO, Fábio. *Op. cit.*, p. 44. Ainda, entendendo ser "por meio do princípio da seletividade que se viabiliza, ainda que minimamente, a observância da capacidade contributiva nos tributos indiretos", DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação. *Direito tributário em questão*, v. 4, p. 239. ⇐
11. Andrei Pitten Velloso aponta com propriedade que a capacidade contributiva não é a única forma de realização da igualdade, apesar de não tratar especificamente da essencialidade e os tributos sobre o consumo, dado o escopo do seu trabalho. Exemplificativamente, aponta a equivalência como o critério a ser observado para as taxas e o benefício econômico às contribuições de melhoria (VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 164-194). ⇐
12. "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV – produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: I – será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços." ⇐
13. Sustentando que o ISS também deve observar a essencialidade dos serviços tributados, tratando-se de uma imposição implícita do Texto Constitucional, vide: CANAZARO, Fábio. *Op. cit.*, p. 125-127. ⇐
14. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457. ⇐
15. Questão interessante é que a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul é a única de todos os Estados da Federação em que consta que o ICMS será seletivo, conforme seu art. 145, § 4º: "Art. 145. Compete ao Estado instituir: b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 4º O imposto de que trata o inciso I, alínea b, será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, preferencialmente com base nas cestas de consumo familiar, conforme dispuser a lei, que também fixará as alíquotas, respeitando o disposto na Constituição Federal. Em todas as demais, consta que o ICMS poderá ser seletivo." ⇐
16. "Art. 8º Também compete privativamente aos Estados: I – decretar impostos sobre: e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; § 1º O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos." ⇐
17. "Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados: I – a decretação de impostos sobre: d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual; § 1º O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos." ⇐
18. "Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtos, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; § 5º O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino." ⇐
19. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., 23. tiragem. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 437. ⇐
20. "Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. § 4º A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro." ⇐
21. "§ 6º Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participaram da operação tributada." ⇐
22. Neste sentido: "Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna." (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 62. São Paulo: Dialética, novembro 2000, p. 71-72) ⇐
23. Por todos, vide: CANAZARO, Fábio. *Op. cit.*, p. 117-125. ⇐
24. "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." (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 507) ⇐
25. Nesse sentido: PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2013, p. 300. ⇐
26. Afirmava Aliomar Baleeiro: "O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas." (BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 206). Ainda, Ricardo Lobo Torres afirma que a Tabela do IPI – TIPI é fruto da discricionariedade do legislador, dada a inexistência de indicações na legislação de critérios para graduar a essencialidade dos produtos tributados (TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 98). ⇐



27. DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. Op. cit., p. 243. ←
28. *Ibidem*. ←
29. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 73. No mesmo sentido: MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 155. São Paulo: Dialética, agosto 2008, p. 51-52. ←
30. Dados obtidos junto à Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADÉE, no site: <<http://www.abradee.com.br/financeiro/mapas-aliquotas-icms/comercial>>. Acessado em 18 de janeiro de 2017. ←
31. Entendendo pela legitimidade de tal posicionamento: CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 141. São Paulo: Dialética, junho 2007, p. 113-114. ←
32. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 74. No mesmo sentido, CANAZARO, Fábio. Op. cit., p. 134-138. ←
33. CONTINENTINO, Marcelo Casseb. Op. cit., p. 119. ←
34. CANAZARO, Fábio. Op. cit., p. 137. ←
35. “A atividade administrativa é uma atividade muito mais assujeitada a um quadro normativo constritor do que atividade dos particulares. Essa ideia costuma ser sinteticamente expressada através das seguintes averbações: enquanto o particular pode tudo aquilo que não lhe é proibido, estando em vigor, portanto, o princípio geral da liberdade, a Administração só pode fazer o que é permitido. Logo, a relação existente entre um indivíduo e a lei é meramente uma relação de não contradição, enquanto que a relação existente entre a Administração e a lei é não apenas uma relação de não contradição, mas também uma relação de subsunção.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Discricionariedade e controle jurisdicional. 2. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 14) ←
36. Para uma análise da evolução histórica da legalidade, vide: CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 11-74. ←
37. CALCINI, Fábio Pallaretti. Op. cit., p. 75-79. ←
38. Tais fatores são em muito decorrentes da fluidez típica da pós-modernidade. Sobre o tema, vide: BAUMAN, Zygmunt. Modernidade líquida. Tradução: Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar, 2001. Ainda, sobre as transformações do Estado pós-moderno e suas implicações no Direito, vide: CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno. Tradução: Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009. ←
39. DOURADO, Ana Paula. O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 349. ←
40. Para uma análise mais aprofundada dos critérios de realização da legalidade e densidade normativa, vide: CALCINI, Fábio Pallaretti. Op. cit., p. 277-293. ←
41. “Art. 62. [...] § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.” ←
42. “Art. 62. [...] § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I – relativa a: a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; II – que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III – reservada a lei complementar; IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.” ←
43. “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre: I – organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; II – nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; III – planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.” ←
44. Sobre a restrição de direitos fundamentais como decorrência da tributação, vide: MENKE, Cassiano. A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário. São Paulo: Malheiros, p. 21-31. ←
45. Para uma análise histórica das formas de concepção do Estado até se chegar ao Estado Democrático de Direito, com o respectivo papel da Administração Pública e o papel da tributação, ver: CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 45-185. ←
46. XAVIER, Alberto Pinheiro. Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 37. ←
47. “Em essência, o sistema de competências impositivas da Constituição de 1988 constitui um subsistema do sistema constitucional-tributário, revestindo-se de singular relevância, pois outorga e divide as competências para a instituição das exações tributárias às diferentes pessoas políticas. Além de constituir o cerne do sistema constitucional-tributário, confere a este parcela fundamental de sua rigidez, decorrente de sua extensa regulação e das estreitas delimitações que impõe às competências das diferentes pessoas políticas. [...] De fato, as regras atributivas de competências tributárias conferem ao legislador infraconstitucional o poder de editar normas impositivas, ordenando comportamentos devidos pelos sujeitos passivos, consubstanciados na satisfação da obrigação tributária, a qual decorre da concretização, no plano dos fatos, da hipótese de incidência.” (VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e competências tributárias. São Paulo: Dialética, p. 145 e 164) ←
48. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Compensação do indébito tributário. São Paulo: Dialética, 1988, p. 21. ←

49. "Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, [...] hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas, deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais." (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 233) No mesmo sentido: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Repetição do indébito, compensação e ação declaratória*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, p. 356. ↵
50. MINATEL, Andréa Medrado Darzé. *Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas*. São Paulo: Noeses, p. 6-16. ↵
51. Não se ignora aqui a discussão doutrinária envolvendo a legitimidade da distinção dos tributos entre diretos e indiretos. Adentrar nesta discussão implicaria desviar do foco do presente trabalho. Contudo, assumir-se-á tal distinção neste trabalho, não somente pela sua relevância didática, mas também pela mesma contar com amparo constitucional, como, exemplificativa, na determinação constitucional pela graduação de certos tributos pela seletividade, a partir de um critério de essencialidade da mercadoria ou serviço, graduando a incidência tributária em função de critérios revelados não por quem comercializa produtos ou serviços, mas sim por quem os adquire. ↵
52. Por todos os que sustentam a crítica: "É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela Ciência das Finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância em certos sistemas estrangeiros. No Brasil, não tem aplicação." (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 126) ↵
53. Neste sentido: MARQUEZI JUNIOR, Jorge Sylvio. *Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do CTN e a jurisprudência do STJ*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 211. São Paulo: Dialética, abril 2013, p. 91-105. ↵
54. MINATEL, Andréa Medrado Darzé. *Op. cit.*, p. 264-279. ↵
55. *Idem*, p. 95. ↵
56. REsp n. 903.394/AL, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24.03.2010, DJe 26.04.2010. ↵
57. Para uma análise detalhada do histórico do posicionamento do STJ e sobre as consequências dessa guinada de entendimento, vide: FREITAS, Leonardo e Silva de Almeida. *Análise crítica da reviravolta da orientação do STJ acerca da legitimidade do contribuinte "de fato" para repetir o indébito tributário indireto*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 187. São Paulo: Dialética, abril 2011, p. 96-111. ↵
58. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do indébito*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repetição do indébito*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 161. ↵
59. "O art. 166 do CTN figura, aqui, como o instrumento de uma inconstitucionalidade eficaz: o tributo, conquanto cobrado com amparo em lei já declarada inconstitucional, não será objeto de restituição, o que significa dizer que, embora inconstitucional, os feitos jurídicos oriundos da lei serão considerados válidos, não podendo ser desfeitos ou reparados pelo Poder Judiciário." (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições*. São Paulo: Malheiros, p. 31) Ressalta-se que o autor aqui citado não defende a inconstitucionalidade do art. 166 do CTN, mas sim a sua restrição às situações elencadas pelo art. 128 do CTN: "Desse modo, em suma, o art. 166 do CTN somente se aplica àqueles tributos que juridicamente repercutem, que são os pagos no âmbito de relações jurídicas que têm mais de um sujeito passivo legalmente definido, nos termos do art. 128 do CTN, cabendo a um desses sujeitos o ônus de recolher o tributo mas por igual o direito de cobrá-lo do outro sujeito passivo." (*Idem*, p. 105) ↵
60. Desde há muito já alertava Aliomar Baleeiro, em seu voto-condutor no RE n. 45.977/ES: "não se pode negar a nocividade, do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidade e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos." ↵
61. REsp n. 1.299.302/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 08.08.2012, DJe 14.08.2012. ↵
62. "Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato. [...] § 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso." ↵
63. Andréa Minatel vai além, apontando que não somente não existe discrimen jurídico, como ainda os motivos adotados nada têm de jurídico, tendo o STJ atuado como verdadeiro legislador positivo ao adotar fundamentos exclusivamente econômicos e de ordem social (MINATEL, Andréa Medrado Darzé. *Op. cit.*, p. 347-355). ↵