

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE DIREITO

ERIVELTON VALENTIM BUSS

**O ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA: UMA ANÁLISE DA LEI ESTADUAL
Nº10.297/96 DO ESTADO DE SANTA CATARINA, A PARTIR DO PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

CRICIÚMA

2017

ERIVELTON VALENTIM BUSS

**O ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA: UMA ANÁLISE DA LEI ESTADUAL
Nº10.297/96 DO ESTADO DE SANTA CATARINA, A PARTIR DO PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
para obtenção do grau de Bacharel no curso de
Direito da Universidade do Extremo Sul
Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. PatrikLendl Silva

CRICIÚMA

2017

ERIVELTON VALENTIM BUSS

**O ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA: UMA ANÁLISE DA LEI ESTADUAL
Nº10.297/96 DO ESTADO DE SANTA CATARINA, A PARTIR DO PRINCÍPIO DA
SELETIVIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
pela Banca Examinadora para obtenção do
Grau de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade do Extremo Sul Catarinense,
UNESC, com Linha de Pesquisa em Direito
Tributário

Criciúma, 22 de novembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. PatrikLendl Silva – UNESC – Orientador

Prof. André Afeche Pimenta – UNESC

Prof. Mateus Di Palma Back – UNESC

**Dedico o presente trabalho aos meus pais,
familiares e a todas as pessoas que
incentivaram e auxiliaram no meu
desenvolvimento pessoal e acadêmico.**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente aos meus pais, por toda a disposição e auxílio em todos os momentos, em especial na minha formação escolar e acadêmica, sempre com grandes incentivos e contribuições educacionais.

A meus irmãos e a minha namorada, que sempre me compreenderam e incentivaram em momentos que foram necessários.

Aos meus amigos mais próximos com quem passei bons momentos da vida.

Ao meu orientador Patrick Lendl Silva, que compreendeu minhas dificuldades e sempre se fez disposto a me ajudar.

E por fim a todos os professores desta universidade que contribuíram para minha formação, dividindo seus conhecimentos comigo.

“O sucesso é ir de fracasso em fracasso sem perder o entusiasmo.”

(Winston Churchill)

RESUMO

A Lei estadual nº 10.297/96, ao tributar o ICMS sobre a energia elétrica com alíquotas superiores a outras mercadorias e serviços tidos como menos essenciais à pessoa, estaria violando o princípio da seletividade. Porém, todos os Estados da Federação, quando optarem pela seletividade para o ICMS, deverão observar a essencialidade da energia elétrica, para que não haja uma desproporcionalidade de alíquotas entre produtos mais essenciais e produtos menos essenciais. Recentemente as Lojas Americanas S.A interpôs um recurso extraordinário para verificar a aplicabilidade do princípio da seletividade nas alíquotas de ICMS em função da energia elétrica no Estado de Santa Catarina. O caso gerou uma repercussão geral, visto que é de interesse de todos os contribuintes do Estado. Sendo assim realizou-se uma pesquisa baseada nas limitações constitucionais ao poder de tributar, abordando os princípios constitucionais tributários, as imunidades tributárias, a competência e capacidade tributárias e os tributos em espécie, dando maior enfoque ao imposto do ICMS, o qual é o assunto de maior relevância no trabalho, relacionado ao princípio da seletividade no Estado de Santa Catarina. O método de pesquisa utilizado será o dedutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com emprego de material bibliográfico e documento legal.

Palavras-chave: Tributário. Impostos. ICMS. Seletividade. Energia elétrica.

ABSTRACT

Santa Catarina State Law n° 10.297/96, when taxing ICMS on electric energy at rates higher than other goods and services as less essential to the person, would violate the principle of selectivity. However, all States of the Federation of Brazil, when opting for ICMS selectivity, observing the essentiality of electric energy, so that there is not a disproportionality of rates between more essential products and less essential products. Recently, as LojasAmericanas S.A filed an extraordinary appeal to verify the applicability of the principle of selectivity in ICMS rates as a function of electric power in the State of Santa Catarina, in Brazil. The case generated a general repercussion, since it is of interest of all the taxpayers of this State. Therefore, carry out a research on the constitutional limitations to the power to tax, addressing the constitutional principles of taxation, such as tax immunities, tax jurisdiction and capacity and taxes in kind, giving greater focus to the ICMS tax, which is the subject of greater relevance in the work, related to the principle of selectivity in the State of Santa Catarina. The research method used will be the deductive, in theoretical and qualitative research using bibliographical material and legal document.

Keywords: Tax. Taxes. ICMS. Selectivity. Electricalenergy.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CF	Constituição Federal
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CRM	Conselho Regional Médico
CRP	Conselho Regional de Psicologia
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
OAB	Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
SC	Santa Catarina
STF	Superior Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal da Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	13
2.1 FUNÇÃO DA TRIBUTAÇÃO	13
2.1.1 Princípios de Direito Tributário	14
2.1.1.1 Anterioridade	15
2.1.1.2 Irretroatividade	16
2.1.1.3 Igualdade	17
2.1.1.4 Vedação ao confisco	19
2.1.1.5 Não-cumulatividade	20
2.1.1.6 Seletividade	20
2.1.1.7 Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens	21
2.1.1.8 Uniformidade Geográfica	22
2.1.2 Imunidades	23
2.1.2.1 Imunidade Recíproca	23
2.1.2.2 Imunidade dos Templos Religiosos de qualquer culto	23
2.1.2.3 Imunidade dos Partidos Políticos	24
2.1.2.4 Imunidade das Entidades Sindicais	25
2.1.2.5 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão	26
2.1.2.6 Imunidade da Música	27
2.2 COMPETÊNCIAS E CAPACIDADES TRIBUTÁRIAS	27
2.3 TRIBUTOS EM ESPÉCIE	29
2.3.1 Impostos	29
2.3.2 Taxas	31
2.3.3 Contribuições de melhoria	32
2.3.4 Empréstimo Compulsório	33
2.3.5 Contribuições Especiais	34

2.4 REPARTIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS	35
3. ICMS	37
3.1 COMPETÊNCIA	38
3.2 SUJEITO ATIVO	39
3.3 SUJEITO PASSIVO	39
3.4 FATO GERADOR.....	40
3.5 BASE DE CÁLCULO	41
3.6 ALÍQUOTAS.....	41
4. LEI N° 10.297/96 ICMS EM SANTA CATARINA.....	44
4.1 ICMS EM SANTA CATARINA E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE RELACIONADO À ENERGIA ELÉTRICA	45
4.2 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	46
4.3 DECISÃO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	47
5 CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

É atribuída aos Estados a competência tributária para a instituição de determinados impostos, sendo um deles o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação.

Porém, ainda que os Estados tenham autonomia para legislar sobre o ICMS dentro de seus territórios, a legislação estadual não pode contrariar a legislação federal sobre o assunto, ou seja, as leis estaduais devem respeitar normas constitucionais superiores e leis federais que impõem limites ao poder dos Estados de tributar.

O Estado de Santa Catarina ao tributar o ICMS sobre a energia elétrica, está desrespeitando o princípio da seletividade, que dispõe que quanto mais essencial for a mercadoria ou serviço prestado para a pessoa, menor deve ser a alíquota do ICMS, e quanto menos essencial, maior deverá ser a alíquota do ICMS.

A lei estadual Nº 10.297/96, está colocando a energia elétrica com a maior alíquota de ICMS prevista no Estado de Santa Catarina, justificando que está sendo cobrado sob esta alíquota, para estimular a economia e ao não desperdício e consumo abusivo, não se referindo ao princípio da seletividade.

Portanto no primeiro capítulo do presente trabalho, realiza-se uma análise documental, baseando-se nos artigos da Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, além de estudar as limitações constitucionais ao poder de tributar, os princípios constitucionais tributários, as imunidades tributárias, as competências e capacidades tributárias, os tributos em espécie e as repartições de receitas tributárias, e reservando o segundo capítulo especialmente para tratar a respeito do ICMS de um modo geral.

Ademais no terceiro capítulo se realiza uma análise da Lei nº 10.297/96, que trata do ICMS no Estado de Santa Catarina. É importante também ressaltar de um modo mais centralizado o princípio da seletividade em relação à energia elétrica.

Realiza-se uma abordagem da lei estadual, para identificar se ela está de acordo com os princípios constitucionais, em especial o princípio da seletividade.

O caso por ser algo de interesse social, gerou uma repercussão geral, e chegou até a instância do Supremo Tribunal Federal para julgamento. A propósito, o caso que será submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal será objeto de nosso estudo.

Sendo assim, o objetivo do presente trabalho é estudar o ICMS da energia elétrica do Estado de Santa Catarina, diante do princípio da seletividade, através do método de pesquisa dedutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com emprego de material bibliográfico e documental legal.

Esperamos que este trabalho contribua para o debate jurídico e a promoção da justiça.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O sistema constitucional tributário consiste num conjunto de regras que disciplinam o poder de tributar. Além de especificar os tributos em espécie, apresenta, dentre outras coisas, limitações (princípios e imunidades) a esse poder. São regras que permitem uma melhor compreensão do ordenamento jurídico. (MEIRA, 2014, p.1).

A relação jurídico-tributária compreende-se em uma vinculação do sujeito ativo e do sujeito passivo, onde o sujeito passivo é caracterizado pelos contribuintes, e possuem a obrigação de pagar os impostos, e o sujeito ativo, quem tributa estes impostos, que são a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. (MELLO, 2015, p.2)

A função dos tributos fiscais nada mais é que apenas arrecadar com os tributos, para abastecer os cofres públicos, ou seja, gerar receitas, afim do Estado poder realizar o custeio dos serviços públicos. (OLIVEIRA, 2012, p.10).

De acordo com os tributos considerados parafiscais, o destino do produto da arrecadação, será diverso de quem criou o tributo, conforme dispõe Alexandre (2017, p.12):

(...) na parafiscalidade, o objetivo da cobrança de tributo é arrecadar, mas o produto da arrecadação é destinado a ente diverso daquele que institui a exação.

Há também a extrafiscalidade, que visa promover mudanças de ordem pública, social ou econômica, interferindo as vezes no comportamento de particulares, pois não permite que o interesse individual seja superior ao coletivo em relação ao interesse público. (GIRAO, 2014, p.03).

2.1 FUNÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

A função crucial da tributação, é poder realizar o financiamento do Estado, pois para que o Estado consiga realizar suas atribuições que lhe são devidas, são necessários recursos, pois sem recursos o Estado não conseguirá exercer um mínimo de que lhe é devido. (VIOL, 2015, p.02).

Segundo o entendimento de Rocha (2015, p.02):

O Estado, como ente de poder, recebe da sociedade o poder de disciplinar as condutas que orientarão as pessoas que compõe essa comunidade. Por esta razão e diante de sua soberania, o ente estatal pode exigir o pagamento de tributos.

Ainda conforme o entendimento de Rocha (2015, p.02):

No entanto, o poder do Estado é sempre limitado por lei, o que não poderia ser diferente em relação ao poder de tributar. Assim, cabe à Constituição criar o Estado e limitar o poder deste em todas as suas manifestações, inclusive quanto ao poder de tributação.

Assim sendo, verifica-se que o Estado pode realizar a tributação dos seus contribuintes para conseguir recursos, desde que esteja ele devidamente amparado pela lei.

2.1.1 Princípios de Direito Tributário

Os princípios de direito tributário tem por objetivo dar proteção a sociedade brasileira diante da criação excessiva de tributos, são regulamentados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Segundo entendimento de Alegre (2012, p.02):

(...) princípio é regra, preceito teórico. É a razão primária, proposição geral de uma verdade em que se apóiam outras verdades. Conhecimento que orienta o estudo de uma ciência.

Portanto deve-se levar em consideração que todos os princípios constitucionais tributários, são de relevância para a aplicação dos poderes de tributar.

2.1.1.1 Legalidade

Um dos mais importantes princípios tributários é o da legalidade, pois sem ele talvez não fosse possível limitar os tributos cobrados.

O princípio da legalidade dispõe que para que haja a possibilidade de instituir novos tributos ou aumentar a base de cálculo ou alíquota de um

tributo já existente, somente poderá ser feito através da emissão de novas leis (CARVALHO, 2008, p. 178).

É importante destacar que a União, os Estados, os Municípios, e o Distrito Federal, só poderão exigir ou aumentar impostos através de leis que o estabeleçam, conforme prevê o artigo 150, I, da Constituição Federal:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...] (BRASIL, 2017).

Somente é cabível estabelecer a instituição ou extinção de novos produtos por meio de lei, conforme previsto no artigo 97, I, do Código Tributário Nacional de 1966: “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção”.

Contudo, existem também exceções ao que tange o princípio da legalidade, conforme prevê o §1º do artigo 153, da Constituição Federal, que permite ao Poder Executivo, respeitando as condições e limites estabelecidos em lei, alterar alíquotas dos impostos presentes em alguns incisos do referido artigo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
(...)
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
(...)
§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. [...] (BRASIL, 1988).

Sendo assim, é visto que com o princípio da legalidade novos impostos serão instituídos ou aumentados sempre precedidos por lei.

2.1.1.2 Anterioridade

A razão deste princípio é permitir aos contribuintes um tempo necessário para se adaptarem ao futuro tributo, pois, se os contribuintes não obtivessem essa informação prévia, poderia acarretar numa forma de despreparo por parte dos contribuintes, não possuindo recursos para arcar com a tributação dos impostos. (NEVES, 2012, p.5).

O princípio da anterioridade está previsto na Constituição Federal, expondo no que se refere tanto à anterioridade nonagesimal, quanto a anterioridade anual, em seu artigo 150, III, alíneas b e c, que diz:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...] (BRASIL, 1988)

Existem exceções ao princípio da anterioridade, todas previstas no artigo 150, § 1.º, da Constituição Federal. São exceções ao princípio da anterioridade anual: o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras, o imposto extraordinário de guerra, o empréstimo compulsório em caso de calamidade/guerra, a CIDE combustível e o ICMS combustível.

Ainda segundo o artigo 150, § 1º, da Constituição Federal, são exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal: o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto sobre operações financeiras, o imposto extraordinário de guerra, o empréstimo compulsório em caso de calamidade/guerra, e as alterações na base de cálculo do IPVA e do IPTU.

2.1.1.3 Irretroatividade

Os fatos que ocorrerem antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado o tributo, não podem ser afetados por essa lei;

somente pelos fatos que ocorrem a partir da vigência da lei nova, conforme dispõe o artigo 150, III, a, da Constituição Federal:

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...] (BRASIL, 1988).

Ou seja, no princípio da irretroatividade as leis de tributação que forem criadas não podem afetar os fatos que já ocorreram, somente poderá afetar os fatos futuros (AMARO, 2008, p. 119).

O princípio da irretroatividade comporta algumas exceções, estando elas presentes no artigo 106 do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (BRASIL, 1966).

Em vista do exposto, somente os fatos posteriores à vigência da lei poderão ser afetados pela mesma.

2.1.1.4 Igualdade

O princípio da igualdade permite a todos os cidadãos receberem um tratamento igual, sem distinções, exceto as permitidas constitucionalmente.

Dispõe o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...];

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de

ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...] (BRASIL, 1988).

O princípio da igualdade subdivide-se em dois subprincípios, onde se destaca o princípio da capacidade contributiva, que se refere a uma “justiça social”, onde os que possuem maior riqueza devem contribuir de uma forma mais elevada que os demais. E o subprincípio da interpretação objetiva do fato gerador, que diz que esta interpretação é claramente objetiva, sendo assim qualquer pessoa que praticar uma ação que institua hipótese de incidência irá pagar o referido tributo. (MIRANDA, 2009, p.7).

Como fundamento para o subprincípio da capacidade contributiva pode-se destacar o artigo 145, §1º da Constituição Federal:

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

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte [...] (BRASIL, 1988).

O artigo 118, do Código Tributário Nacional, ajuda a entender o subprincípio da interpretação objetiva do fato gerador:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (BRASIL, 1966).

Nos dizeres de Amaro (2013, p.159):

(...) o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei.

Portanto o princípio da igualdade tem por objetivo demonstrar que todos são iguais constitucionalmente, na medida de sua igualdade.

2.1.1.5 Vedação ao confisco

Este princípio determina que um tributo não possa ter um valor muito elevado, comparado ao bem tributado. Deve ser razoável, para que o contribuinte consiga auferir o tributo sem precisar se desfazer de seus próprios bens para pagar o mesmo.

O princípio da vedação ao confisco faz com que sejam vedados os tributos que forem cobrados em valores excessivos, onde pode acabar acarretando para com que o contribuinte perca bens próprios para conseguir arcar com os gastos de determinado tributo (SABBAG, 2013, p. 234).

O artigo 150, IV, da Constituição Federal, nos traz que é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, utilizar tributos com efeito de confisco.

O artigo 182, da Constituição Federal, é tido como uma exceção do princípio da vedação ao confisco, na medida em que admite a progressividade de alíquotas do IPTU, para os casos em que o imóvel não cumpre sua função social.

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais (BRASIL, 1988).

Assim sendo, o princípio da vedação ao confisco não permite que os tributos cobrados tenham um valor injusto.

2.1.1.6 Não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade tem por objetivo dar um limite à incidência tributária no processo de circulação de produtos, para que não venha a ser aplicada a cobrança de impostos sobre impostos. Com o intuito de evitar tais cobranças cumulativas nas transações tributárias, criou-se a compensação de créditos, que permite esta compensação quando se faz uma nova transação tributária. (RIBEIRO, 2007, p.3).

Sobre o assunto, entende Nader (2007, p. 07):

O critério “base sobre base”, também denominado de “basis on basis”, considera que o valor acrescido é a diferença entre o montante das vendas e o das aquisições no mesmo período, ou seja, o valor agregado em cada operação.

Temos como exemplos, impostos que estão sujeitos a este princípio, o ICMS e o IPI, pois não incide imposto sobre imposto sobre o que já foi recolhido no ato anterior ao realizado futuramente.

2.1.1.7 Seletividade

Este princípio tem como objetivo aplicar alíquotas do ICMS e do IPI mais elevadas a produtos e serviços que não sejam essenciais para a sobrevivência do ser humano, tais como, por exemplo: bebidas alcoólicas, cigarros, entre outros.

Entende-se nos dizeres de Gigante (2010, p. 11):

Portanto, a indicação de essencialidade das mercadorias e dos serviços objetos do tributo denominado ICMS, para fins de caracterização da seletividade, deve ir além do escopo tributário, com viés socialista, no sentido de proporcionar o acesso de grande parcela da população aos produtos e serviços necessários, sem a onerosidade excessiva de tributação.

O princípio da seletividade é obrigatório nos casos de IPI, conforme exposto no artigo 153, § 3.º, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 (...);
 IV - produtos industrializados;
 (...).
 § 3º O imposto previsto no inciso IV:
 I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
 (...) (BRASIL, 1988).

A seletividade para o ICMS, diferentemente do IPI, é facultativa, pois a Constituição não determina que deva ser obrigatório, conforme dispõe o artigo 155, § 2.º, inciso III, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 [...]
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 [...]
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...] (BRASIL, 1988).

Assim sendo, o princípio da seletividade, determina que as alíquotas dos produtos mais essenciais para a sobrevivência do ser humano devem ser mais baixas em relação a produtos supérfluos.

2.1.1.8 Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens

O princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens, tem previsão legal no artigo 150, inciso V, que dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]
 V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
 [...] (BRASIL, 1988).

Segundo Sabbag (2013, p.260):

(...) o princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens não almeja obstar, de modo absoluto, a exigência de impostos sobre a circulação de bens ou pessoas em operações interestaduais ou intermunicipais. Não é essa a inteligência do postulado, porquanto quer ele, em verdade, coibir a instituição de tributo que contenha hipótese de incidência lastreada, como seu elemento fundante, na transposição de fronteiras interestadual ou intermunicipal.

Existem exceções ao princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens, sendo umas delas a cobrança do ICMS, e outra em relação aos pedágios, pois ambas ocorrem em situações de divisas de cidades onde realizam cobranças diferenciadas conforme suas legislações. (MARTINS, 2015, p.7).

2.1.1.9 Uniformidade Geográfica

Através do princípio da uniformidade geográfica, busca-se estabelecer que todos os tributos existentes, instituídos pela União, devam manter-se iguais em todo o território nacional.

Para Carvalho (2008, p.183), se “traduz na determinação imperativa de que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo o território nacional.”.

Dispõe o artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...] (BRASIL, 1988)

Sendo assim, o princípio da uniformidade geográfica determina que seja mantida uma uniformidade entre os tributos existentes no território nacional.

2.1.2 Imunidades

As imunidades tributárias são garantias constitucionais, que proporcionam a utilização de direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal, visando manter a dignidade da pessoa humana possibilitando uma vida livre e digna diante da sociedade. (MORETI, 2015, p.2).

2.1.2.1 Imunidade Recíproca

A imunidade recíproca não permite que os entes da federação, União, Estados, Municípios, Distrito Federal, instituam impostos entre eles mesmos, ou seja, cobrar impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, como estabelece a Constituição Federal:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...] (BRASIL, 1988).

Segundo Carrazza (2013, p. 831):

[...] Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais.

Sendo assim, é visto que os entes federais, não podem utilizar a tributação, exclusivamente no que se refere aos impostos, um para com os outros, conforme estabelecido em regra.

2.1.2.2 Imunidade dos Templos Religiosos de qualquer culto

A imunidade dos templos religiosos de qualquer culto visa proteger a liberdade religiosa do cidadão. Esta imunidade deve ser aferida à todas as entidades religiosas, não beneficiando apenas algumas, devendo todas elas serem tributariamente imunes.

Conforme estabelece o artigo 150, VI, b da Constituição Federal:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

templos de qualquer culto; [...] (BRASIL, 1988).

Segundo Eduardo Sabbag (2013 p.330), “não é demasiado relembrar que a imunidade para os templos de qualquer culto trata da desoneração de impostos que possam recair sobre a propriedade daqueles bens imóveis”.

Não há estabelecida uma quantidade mínima de seguidores da religião para receberem imunidades tributárias, porém, não será concedida esta imunidade para religiões que ofendam a moral e os bons costumes da sociedade, ou também, religiões que pratiquem atos de violência, ou que tragam perigo para a sociedade. (MARTON, 2013, p.10).

A propósito, seguindo entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 87.890), para que o templo desfrute da imunidade, precisa fazer:

a) prova do reinvestimento integral do montante pecuniário oriundo das atividades conexas na consecução dos objetivos institucionais da igreja;

b) prova da inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada.

Portanto se não estiver presente os dois requisitos exigidos pelo Supremo Tribunal Federal, é possível dizer que a atividade realizada pela entidade representa prejuízo a livre concorrência, possuindo cunho empresarial na atividade econômica desempenhada.

2.1.2.3 Imunidade dos Partidos Políticos

Visando proteger a liberdade política, instituiu-se a imunidade dos partidos políticos, pois como vivemos em um estado democrático, é notório que é de suma importância do Estado os partidos políticos, sendo assim para que estes possam manter-se ativos.

Segundo Sabbag (2013, p.355), “(...) há imunidade para as fundações dos partidos políticos, em relação a impostos incidentes sobre o seu patrimônio, sua renda ou seus serviços.”.

Conforme dispõe o artigo 150, VI, c, da Constituição Federal:

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

VI -instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...] (BRASIL, 1988).

Por mais que os partidos políticos possuam pensamentos diferentes um dos outros, como vivemos num Estado democrático, é necessário aplicar esta imunidade para que se mantenha a democracia, fazendo com que as pessoas possam continuar escolhendo os representantes do povo.

2.1.2.4 Imunidade das Entidades Sindicais

As entidades sindicais possuem imunidade tributária, pois defendem determinadas classes trabalhistas, que visam o interesse coletivo, sem possuir fins lucrativos.

É impedido à União, Estado, Distrito Federal e Municípios que exijam tributos sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades sindicais, tanto de empregados como de empregadores, por serem ambas protegidas por lei (SABBAG, 2013, p.356).

A imunidade das entidades sindicais tem previsão legal no artigo 150, inciso VI, alínea c, que dispõe:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...] (BRASIL, 1988).

Portanto é visto que não se deve atribuir metas e distribuição de valores nas entidades sindicais que possuem o privilégio de imunidades tributárias, caso contrário não lhe será mais atribuída esta imunidade.

2.1.2.5 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão

A imunidade da liberdade de expressão destaca a importância dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado para sua impressão, como de grande relevância cultural para sociedade, qualificando assim, a informação e a educação levada para as pessoas.

Segundo entendimento de Calcini (2013, p. 01):

Este dispositivo constitucional é uma garantia fundamental do cidadão, eis que, ao impedir a tributação, viabiliza, efetivamente, a liberdade de pensamento e próprio direito à educação que se corporifica por meio de livros, jornais e periódicos, bem como outros meios semelhantes. Ademais, não se trata de um simples direito individual do cidadão, mas, ao mesmo tempo, um direito coletivo de proteger e garantir o direito à informação e ao conhecimento, sendo verdadeiro limite ao próprio poder de reforma constitucional.

Esta imunidade da liberdade de expressão possui amparo no artigo 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, que dispõe:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

(...) (BRASIL, 1988).

Portanto, é notória a importância desta imunidade tributária para a sociedade.

2.1.2.6 Imunidade da Música

Esta imunidade proíbe que a União, Estados, o Distrito Federal e Municípios, tributem sobre a produção e comercialização da música brasileira.

Conforme dispõe o artigo 150, inciso VI, alínea e, da Constituição Federal:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser

[...] (BRASIL, 1988).

Esta imunidade foi instituída como um dos meios de combater a pirataria, visando proteger as músicas nacionais, livrando assim os artistas brasileiros dos impostos tributados pelos Estados, pela União, ou municípios. (DIAS, 2013, p.1).

2.2 COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

A competência tributária é o poder que possui a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios de instituírem impostos.

Cada um dos entes federativos tem competência tributária específica, caso um dos entes não institua um imposto a ele determinado, não poderá outro ente instituí-lo independente de ter sido instituído por outro ente ou não. (SILVEIRA, 2012, p.1).

Segundo entendimento de Valle (2012, p. 12):

A competência tributária da qual aqui tratamos, como exaustivamente demonstrado, é a legislativa, ou seja, aquela exercida pelo Poder Legislativo. Parece correto afirmar, portanto, que somente as pessoas políticas a detêm, na medida em que são dotadas de Poder Legislativo que, por meio do produto de sua atividade – a Lei –, podem instituir tributos.

Também entende sobre este assunto Carrazza (2013, p.573):

[...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do iusimperium do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). [...]

Sendo assim, é importante destacar, que a competência tributária serve como forma de garantir ao cidadão, que não sofra abusos em relação ao poder de tributar que possui o Estado. (CARVALHO, 2016, p.4).

Já a capacidade tributária, subdivide-se em capacidade tributária ativa e capacidade tributária passiva.

Conforme o entendimento de Rodrigues (2016, p. 01):

A Capacidade Tributária Ativa é atribuída ao sujeito ativo do tributo, ou seja, para aquele que possui o direito subjetivo de cobrar o tributo. Logo, é o titular do crédito tributário (credor do tributo).

Diante do exposto, entende-se que o sujeito ativo do tributo será atribuído a quem a lei legitimar ser o tomador da tributação, devendo este além de arrecadá-lo, também fiscalizar e administrar o tributo.

Também dispõe sobre o sujeito passivo, Rodrigues (2016, p. 01):

Ademais, a Capacidade Tributária Passiva é atribuída ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, para aquele que possui o dever jurídico de adimplir a obrigação, seja ela principal ou acessória. Deste modo, é a pessoa obrigada a cumprir com a obrigação tributária.

Logo, o sujeito passivo são os contribuintes, aqueles que têm a obrigação de arcar com o tributo, devendo cumprir suas funções sociais.

Observa-se o artigo 121, do Código Tributário Nacional, onde dispõe sobre o sujeito passivo da obrigação tributária:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

Sendo assim, fica esclarecido as obrigações tanto do sujeito ativo como do sujeito passivo.

2.3 TRIBUTOS EM ESPÉCIE

Os tributos em espécie são caracterizados por uma relação jurídica entre os entes federativos com os contribuintes, que tem por objetivo impor aos contribuintes o dever de contribuírem para que o Estado possa cumprir o seu dever de disponibilizar recursos necessários para a satisfação dos interesses da sociedade, cabendo aos cidadãos exigirem e fiscalizarem se tais necessidades estão sendo atendidas. (BASTOS, 2006, p.3).

2.3.1 Impostos

Os impostos tratam-se de tributos não vinculados, ou seja, a sua arrecadação não está vinculada a uma atuação estatal específica. Servem para formar receita destinada a custear serviços públicos. (LUKIC, 2014, p.18).

Tem previsão legal no artigo 16 do Código Tributário Nacional: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Os impostos se dividem conforme suas competências, sendo elas federal, estadual, distrital e municipal. A competência federal compreende os impostos previstos nos artigos 153 e 154 da Constituição Federal, que assim dispõem:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. [...] (BRASIL, 1988).

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (BRASIL, 1988).

Nestes impostos citados, de competência federal, caberá apenas à União instituí-los, sendo cada um deles amparado por leis ou decretos.

Os impostos de competência estadual e do Distrito Federal encontram-se no artigo 155, também da Constituição Federal, que determina:

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores. [...] (BRASIL, 1988).

O ICMS, o qual é considerado um imposto Estadual, representa cerca de 80% das arrecadações Estaduais, por isso, recebe um tratamento especial à base da Constituição Federal (SABBAG, 2013, p, 1065).

De acordo com o artigo 147 da Constituição Federal, o Distrito Federal, poderá tanto instituir impostos Estaduais, como Municipais: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

Já os impostos Municipais, que também podem ser do Distrito Federal, estão previstos no artigo 156, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar [...] (BRASIL, 1988).

Portanto, os impostos são de suma importância para que União, Estados e Municípios possam manter seus serviços públicos em funcionamento.

2.3.2 Taxas

As taxas ocorrem como uma contraprestação de serviços do Estado para os contribuintes. (NAGAI, 2014, p.1).

As taxas possuem amparo no artigo 145, inciso II da Constituição Federal, que dispõe:

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

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; [...] (BRASIL, 1988)

A taxa designa-se como uma forma de contraprestação de serviços ao contribuinte, pois ao tributar taxas, o Estado deve remeter aos contribuintes um serviço público, ou poder de polícia.

Também é importante ressaltar que as taxas estão situadas no artigo 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

Conforme o entendimento de Amaro (2013, p. 53) "(...) o fato gerado a taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade".

Segundo os dizeres de Catana (2007, p.01):

A taxa diferencia-se do imposto, pois quando paga-se uma taxa, em contrapartida tem-se a prestação de um serviço público, v.g. pagar uma taxa para retirar passaporte, ou ainda, pagar taxa para estabelecer uma danceteria, restaurante, lanchonete, curtume, entre outros.

Deste modo pode-se dizer que a taxa seria um imposto cobrado para determinados indivíduos, já o imposto seria cobrado de uma maneira geral.

2.3.3 Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria, com base legal nos artigos 145, III da Constituição Federal, e o artigo 81 do Código Tributário Nacional versam o seguinte:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...]
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
[...] (BRASIL, 1988)

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Segundo entendimento de Carvalho (2005, p. 41): "(...) as contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determina a valorização dos imóveis circunvizinhos. (...)".

Ou seja, o fato gerador deste tributo trata-se de realização de obras públicas, que acaba por causar valorização imobiliária em imóveis de contribuintes que ficam próximos a estas obras públicas.

O Poder Público raramente faz jus a esse tributo, pois não seria possível obter exatidão no valor em que os contribuintes haveriam de pagar, mas nada impede que este tributo venha a ser cobrado em determinada situação.

2.3.4 Empréstimo Compulsório

É tributo restituível aos contribuintes, tanto que denomina-se “empréstimo”, e poderá ser instituído para atender as despesas previstas no artigo 148 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988).

Conforme o pensamento de Cunha (2017, p. 01):

Trata-se de um tributo restituível. O próprio termo "empréstimo", já pressupõe tal condição, uma vez que de acordo com o seu conceito jurídico, refere-se a um contrato em que "uma das partes recebe, para uso ou utilização, uma coisa que, depois de certo tempo, deve restituir ou dar outra do mesmo gênero, quantidade ou qualidade".

Ainda complementa sobre seu pensamento Cunha (2017, p. 01):

Deve ainda, a lei complementar que o instituir, fixar obrigatoriamente o prazo de sua cobrança e as condições de seu resgate. Quanto ao prazo de cobrança, a lei não poderá considerar período superior ao necessário para a cessação da causa que deu motivo a sua implantação. A devolução deverá ser nas mesmas condições com que foi pago, ou seja, deve ser devolvido na mesma espécie, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir.

Segundo entendimento de Abrantes (2014, p.01):

Também é de se ver que o empréstimo compulsório se enquadra no conceito de tributo previsto no Código Tributário Nacional, pois entende-se não haver no referido artigo a previsão que tais valores devem voltar entrar em definitivo nos cofres públicos, logo, segundo a interpretação do referido artigo, não importa a finalidade dos recursos para definição de tributo e sim o fato gerado (...).

Existem muitas divergências a respeito do empréstimo compulsório ser ou não um tributo, porém atualmente muitos doutrinadores caracterizam o mesmo como um tributo, mesmo o empréstimo compulsório tendo de ser restituído aos contribuintes futuramente pelo Estado. (SANTI, 2013, p.12).

2.3.5 Contribuições Especiais

As contribuições especiais estão previstas nos artigos 149, § 1º, e 149-A, da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

[...]

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica (BRASIL, 1988).

Como visto anteriormente, as contribuições especiais dividem-se em três espécies, as sociais, intervenção no domínio econômico e interesse de categoria profissional ou econômica.

Segundo entendimento de Andrade (2016, p. 15):

(...) podemos afirmar desde já a seguinte premissa: as contribuições especiais são tributos, e que, tanto a sua materialidade quanto o resultado da atividade tributária (arrecadação) tem destinação própria e específica, sob pena de inconstitucionalidade inicial ou posterior, não sendo válida para o sistema jurídico de referência a criação de contribuições especiais sem dotação específica e vinculada, bem como aumento de custeio, sem justificativa concreta e real, sob pena de violação ao princípio da propriedade privada, capacidade contributiva e desvio da natureza finalística do tributo.

Dispõe sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico, Facundes (2015, p. 20):

Intervenção no Domínio Econômico em razão do descompasso efetivo ou potencial do mercado. Serve para instrumentalizar a intervenção e dar efetividade às políticas econômicas. Promovidas através de atos fiscalizatórios sobre tais atividades, regulando seu fluxo produtivo. Pode ser feito por pessoas jurídicas de direito privado.

Observa-se o que dispõe sobre as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, Fernández (2011, p. 02):

Caracterizam-se por se tratarem de tributos da espécie “contribuição”, cuja destinação constitucional específica do produto de sua arrecadação tem por finalidade o custeio da atividade estatal de autarquias profissionais. Tal atividade, nesse caso específico, consiste no poder de fiscalizar o exercício e a conduta ética relativa à atuação dos profissionais submetidos ao seu controle.

Sendo assim, fica evidente que estas contribuições possuem natureza tributária.

2.4 REPARTIÇÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A repartição de receitas tributárias está localizada na Constituição Federal, na seção VI, “Da Repartição das Receitas Tributárias”, sendo mencionadas nos artigos 157 a 161.

Existem duas técnicas de repartições, as diretas e as indiretas.

Segundo entendimento de Filho (2013, p. 05):

Trata-se das transferências diretas e indiretas respectivamente. Na forma direta, o ente beneficiado receberá diretamente os recursos,

enquanto que na forma indireta a parcela distribuída integrará um fundo, que posteriormente será repartido.

Portanto, entende-se que a União fica sujeita a repassar parte de suas receitas aos outros entes tributadores. Da mesma forma, os Estados repartem suas receitas com os Municípios.

3. ICMS

O ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição; e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Além disso, tratando-se de imposto de competência estadual, cada estado terá sua legislação própria.

Este imposto é utilizado em movimentações de mercadorias e em determinados serviços, gerando uma grande arrecadação para os Estados. O ICMS deve sempre ser destacado em um campo próprio nas notas fiscais, contendo sua base de cálculo, alíquota e valor do mesmo. É um imposto estadual, ou seja, os valores por ele tributados serão utilizados em prol do Estado.

Segundo Sabbag (2013, p. 1065):

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo imposto de venda e consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da emenda constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados [...].

Conforme o artigo 2º da lei complementar 87/96, o ICMS incide sobre:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (...) (BRASIL, 1996).

Então, pode-se dizer que o ICMS está presente em movimentações de mercadorias e prestação de determinados serviços que se realizam diariamente.

3.1 COMPETÊNCIA

Compete aos Estados e ao Distrito Federal tribuarem e instituírem o ICMS, conforme diz o artigo 155, II, da Constituição Federal.

Existem conflitos de competência entre Estados e Municípios, buscando resolver estes conflitos, observa-se o entendimento de Junior (2014, p. 16):

(...) a Lei Complementar, dentro de determinada “zona de penumbra”, no que tange a tributação do ISS (prestação de serviços) e do ICMS (circulação de mercadorias) poderia atuar de modo a dirimir tal conflito de competência entre Estados e Municípios, fazendo a opção por um ou por outro tributo, nas situações em que não se pode segregar claramente o que é “prestação de serviços” e o que é “circulação de mercadorias”, interpretando da melhor maneira a Constituição, e dirimindo preventivamente o possível conflito de competência.

Segundo entendimento de Mota (2015, p.02):

Limitados pela norma constitucional poderão os Estados instituírem a cobrança do ICMS tão somente em relação a: i) operações de circulação de mercadorias, ii) prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, iii) prestação de serviço de comunicação e iv) importação de bens/mercadorias e serviços de comunicação.

Analisados os parâmetros, verifica-se que a competência é totalmente atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, destacando a impossibilidade dos Municípios de obterem competência tributária em relações de ICMS, pois estaria invadindo um poder que é atribuído aos Estados e Distrito Federal. (MOTA, 2015, p.03).

3.2 SUJEITO ATIVO

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 119, “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O sujeito ativo do ICMS são os Estados e o Distrito Federal.

3.3 SUJEITO PASSIVO

Os contribuintes do ICMS podem ser tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas, desde que movimentem com freqüência operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo sendo iniciadas no exterior.

Os sujeitos passivos do ICMS, ou seja, os seus contribuintes, segundo o artigo 155, § 2º, XII, serão definidos por lei complementar, a qual traz o artigo 4º da lei complementar 87/96:

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

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

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes; [...] (BRASIL, 1988).

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Portanto o sujeito passivo do ICMS são os contribuintes, tanto pessoa física como jurídica.

3.4 FATO GERADOR

O fato gerador do ICMS, simplesmente ocorre com a circulação de mercadorias, ou com a prestação de serviços, tanto de transportes quanto de comunicação.

O ICMS possui como fato gerador, segundo artigo 12º, da lei complementar 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços;
- IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente (BRASIL, 1996).

Ou seja, o fato gerador define-se sempre em que haver uma mercadoria em circulação, ou uma prestação de serviços de um local para outro, devendo sempre possuir registrada a nota fiscal das transações para garantir suas propriedades, e manter estas transações licitas tributando impostos ao Estado.

3.5 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ICMS corresponderá ao valor da operação ou prestação já incluído no próprio imposto.

Conforme entendimento de Sabbag (2013, p. 1071):

A base de cálculo do ICMS pode ser:

- a) o valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;
- b) o preço do serviço, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação;
- c) o valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.

Considerando a base de cálculo o valor correspondente das operações ou prestações de serviços, acrescenta-se a própria quantia do ICMS que incidirá, pois este valor fará parte da quantia a ser paga pelo comprador e a ser recebida pelo vendedor nas operações. (MENDES, 2014, p.11).

Segundo os dizeres de Carvalho (2005, p. 331):

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. (...)

Portanto, verifica-se que a base de cálculo, corresponde a um montante de todos os valores cobrados sobre a mercadoria, ou serviços em uma nota fiscal.

3.6 ALÍQUOTAS

As alíquotas consistem em um percentual utilizado para realizar o cálculo de um tributo, podem ser tanto fixas como variáveis, dependendo da situação. Como visto anteriormente, o ICMS pode ser seletivo, sendo assim sua alíquota vai variar conforme cada mercadoria.

Segundo pensamento de Carvalho (2005, p. 342):

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. (...)

Conforme o entendimento de Velloso (2015, p. 01):

(...) a EC 87/2015: i) extinguiu a cobrança, nas vendas interestaduais a consumidores finais, da alíquota interna pelo Estado de origem, que era devida quando o destinatário adquirisse a mercadoria (ou contratasse o serviço) na condição de consumidor final, mas não fosse contribuinte do imposto, de modo que, no novo regime, o Estado de origem somente poderá cobrar, nas operações em apreço, a alíquota interestadual; ii) determinou que a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual (denominado diferencial de alíquotas) seja recolhida a tal ente da federação em todas as operações e prestações interestaduais a consumidores finais, seja pelo adquirente (quando for contribuinte do ICMS), seja pelo remetente (quando o adquirente não for contribuinte do imposto) (...).

O ICMS pode ter alíquotas internas e interestaduais. As alíquotas internas são livremente fixadas por cada um dos Estados membros, bem como pelo Distrito Federal, nos casos de incidência do imposto em operações dentro do território do ente federado. As alíquotas interestaduais são utilizadas nas operações que se iniciem em um ente federado, mas que tenha outro como destino. Justamente por envolver mais de um ente da federação, as alíquotas interestaduais são fixadas pelo Senado Federal, por expressa previsão constitucional. (PINHEIRO, 2017, p. 05).

Cabe ao Senado Federal estabelecer limites para as alíquotas, conforme disposto no artigo 155, §2º, a, da Constituição Federal:

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

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

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria

absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; [...] (BRASIL, 1988).

Nos dizeres de Amaro (2013, p. 186) entende-se que: “(...) compete à lei instituidora do tributo definir as alíquotas aplicáveis, para que se possa identificar, em cada situação material concreta, o montante do tributo devido”.

Sendo assim, fica entendido que as alíquotas podem variar de acordo com a mercadoria ou situação.

4. LEI N° 10.297/96 ICMS EM SANTA CATARINA

A Lei n° 10.297/96 foi instituída para regulamentar o ICMS, no Estado de Santa Catarina, sendo que é de competência do Estado instituir leis para regulamentar o ICMS, porém sempre obedecendo as regras previstas no ordenamento Jurídico Constitucional.

Esta lei foi criada em 26 de dezembro de 1996 e trata do ICMS no Estado de Santa Catarina, dispõe em seu artigo 1º:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituído pela Lei n° 7.547, de 27 de janeiro de 1989, passa a reger-se pelo disposto nesta Lei (BRASIL, 1996).

De acordo com o artigo 19 da lei 10.297/96:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:
I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II a IV; .
II - 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:
a) operações com energia elétrica; (...) (BRASIL, 1996).

Observa-se que o Estado de Santa Catarina possui duas alíquotas internas sendo uma de 17% e outra de 25%. Os produtos e serviços mais essenciais à sobrevivência do ser humano, são tributados na alíquota de 17%, já os produtos supérfluos como bebidas alcoólicas, fumos, brinquedos serão tributados na alíquota de 25%.

Seguindo esta lógica, questiona-se o fato de a energia elétrica ser tributada com a alíquota de 25%, pois a energia elétrica é um bem muito mais essencial que bebidas alcoólicas, ou fumos, então não há uma razão para que a energia elétrica seja tributada com a mesma alíquota destes produtos.

4.1 ICMS EM SANTA CATARINA E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE RELACIONADO À ENERGIA ELÉTRICA

Como visto anteriormente o ICMS em Santa Catarina possui duas alíquotas internas, de 17% e 25%. A alíquota de 25% deveria ser utilizada em casos de mercadorias ou prestação de serviços, não tão essenciais para a sobrevivência do ser humano, como por exemplo, bebidas alcoólicas, fumos, brinquedos entre outros. Porém o Estado vem tributando a energia elétrica nesta alíquota de 25%, o que está deixando os contribuintes com uma grande indignação. Pois como um bem com a essencialidade da energia elétrica está sendo tributado com uma alíquota igual ou superior a mercadorias ou prestação de serviços não tão essenciais para a sobrevivência do ser humano?

Observam-se os dizeres de Novaes (2017, p. 10):

Por óbvio, os produtos tidos por essenciais, como é o caso da energia elétrica, devem ser tributados com alíquotas inferiores àqueles bens de natureza supérflua, não sendo razoável, em função da aplicação de tais princípios, que a energia seja tributada sob a mesma fração de armas, munições, bebidas alcoólicas, fumo, cigarros e demais artigos prescindíveis.

Conforme o entendimento de Castello (2015, p. 03):

A doutrina especializada é categórica ao afirmar que um produto deve ser considerado essencial quando é consumido por toda a população, devendo ser beneficiado com alíquotas reduzidas de ICMS. Por outro lado, pode-se majorar a alíquota dos produtos considerados supérfluos, ou seja, aqueles consumidos exclusivamente pelas classes mais altas da população.

Em toda a sociedade é notável a importância da energia elétrica, é certamente muito essencial para a vida das pessoas, caso deixasse de existir a energia elétrica a sociedade voltaria para a pré história, sofrendo um enorme transtorno em relação a modernidade hoje existente. (SANTOS, 2016, p.11).

Porém é visto que no Estado de Santa Catarina não está sendo respeitada a essencialidade sobre a energia elétrica pois estão cobrando o percentual máximo de alíquota o que não condiz com o ordenamento constitucional.

4.2 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Como já foi dito anteriormente, o princípio da seletividade dispõe que quanto mais essencial for o bem para o consumo do ser humano, menor deverá ser o percentual da alíquota sobre ele cobrado, e quanto menor for a essencialidade do bem, maior deverá ser a alíquota sobre o bem cobrado.

Segundo entendimento de Vieira (2013, p. 09):

Cumpra referir que a Constituição Federal não aponta quais produtos, mercadorias ou serviços são essenciais à sociedade, no entanto podem-se considerar essenciais aqueles produtos consumidos por toda a população. Já os supérfluos são consumidos somente por aquelas pessoas que, já tendo satisfeito suas necessidades básicas, possuem recursos para suprir outros custos.

Ressalta-se ainda o pensamento de Guimarães (2017, p.04):

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, 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”.

Analisando o ante exposto, confirma-se que conforme a essencialidade do bem, deverá ser utilizadas alíquotas diferentes para sua tributação, sendo os mais essenciais com a menor alíquota e os menos essenciais com uma alíquota superior.

Nos casos de IPI a seletividade é obrigatória, já nos casos de ICMS a mesma é facultativa, conforme dispõe Freitas (2014, p.04):

Determina a Constituição Federal que o IPI, além de não-cumulativo, “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I). O IPI deve ser então seletivo em razão da essencialidade do produto sobre o qual incida. A seletividade do IPI é critério (para alguns autores é princípio) de observância obrigatória pelo legislador ordinário que, caso não o observe na tentativa de inovar, resvala para

o campo da inconstitucionalidade. Difere assim, neste ponto, do ICMS, imposto em que a seletividade é facultativa.

Entende-se que o ICMS em relação a seletividade é facultativo, diferentemente dos casos de IPI, em que são obrigatório.

Portanto é relevante destacar a importância do princípio da seletividade relacionado às alíquotas do ICMS, principalmente no ponto em que se diz sobre a essencialidade dos bens mais necessários para a vida das pessoas, ressaltando a importância da energia elétrica a qual é objeto de estudo do presente trabalho.

4.3 DECISÃO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A relevância do trabalho fica evidenciada pela repercussão geral atribuída pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139 – SC, onde as Lojas Americanas S/A interpôs o referido Recurso Extraordinário com a intenção de reformar o acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que assentou a constitucionalidade do artigo 19, I, alínea “a” da lei 10.297/96, onde prevê alíquota de 25% para o ICMS sobre a energia elétrica.

O Estado de Santa Catarina argumenta em sua defesa, que aplica estas alíquotas sobre a energia elétrica, como incentivo aos não desperdício ou consumo abusivo da mesma, e também alega não ter a obrigação de adotar o princípio da seletividade no caso de ICMS, pois é facultativo a seletividade nos casos de ICMS.

O recurso ainda está pendente de julgamento, sem data prevista para uma definição sobre o caso.

Observa-se jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, que obteve provimento em relação a um caso semelhante ao discutido no presente trabalho:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ALÍQUOTA DE 25%. ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. DECRETO ESTADUAL N.

27.427/00. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE.

INADMISSIBILIDADE. SÚMULA 266/STF. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado contra o Secretário Estadual da Fazenda do Rio de Janeiro, visando a declaração de inconstitucionalidade dos incisos VI, n. 2 e VIII, n.

7, do art. 14, do Decreto n. 27.427/00, ao fundamento de que a alíquota de 25% do ICMS incidente nas operações relativas à aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicações fere os princípios da seletividade e essencialidade.

2. Nas razões do apelo especial, a Fazenda Estadual alega inviabilidade de impetração de mandamus contra lei em tese; ilegitimidade passiva e ativa das partes e violação dos arts. 535, 480 e 481 do CPC.

3. No pertinente a impetração de ação mandamental contra lei em tese, a jurisprudência desta Corte Superior embora reconheça a possibilidade de mandado de segurança invocar a inconstitucionalidade da norma como fundamento para o pedido, não admite que a declaração de inconstitucionalidade, constitua, ela própria, pedido autônomo, tal como aqui formulado na inicial.

Precedentes: RMS 21.271/PA, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 11/9/2006; RMS 32.022/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; AgRg no REsp 855.223/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 04/05/2010;

RMS 24.719/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe de 6/8/2009.

4. Assim, à míngua de pedido exposto a respeito da declaração de inconstitucionalidade do ato apontado como coator, deve prevalecer o entendimento de que o presente mandado de segurança voltando-se contra lei em tese, o que é obstado pelo entendimento da Súmula n. 266 do STF. Prejudicadas as demais questões suscitadas.

5. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido a regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1119872/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 20/10/2010).

Neste caso acima citado, verificou-se o afronto ao princípio da seletividade, referente à essencialidade da energia elétrica, pela mesma estar sendo tributada na alíquota de 25%, o Recurso Especial apresentado ao Supremo Tribunal de Justiça foi provido.

São escassas as jurisprudências que obtiveram êxito em seus recursos relacionados ao princípio da seletividade sobre a energia elétrica, pois na maioria das vezes os Estados se resguardam a ser facultativo a aplicação da seletividade nos casos relacionados ao ICMS.

Lembramos que o Estado de Santa Catarina não tinha a obrigação de observar a seletividade no caso do ICMS. No entanto, ao estabelecer mais de uma alíquota para esse imposto, o critério que deve nortear a diferenciação

de alíquotas é a essencialidade da mercadoria ou serviço prestado, o que, salvo melhor juízo, não está ocorrendo em nosso Estado.

De todo modo, é fato que a decisão a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal é aguardada com ansiedade por tantos contribuintes do ICMS que entendem que o princípio da seletividade não está sendo respeitado pelo Estado de Santa Catarina.

5 CONCLUSÃO

O ICMS no Estado de Santa Catarina é regulamentado pela lei Estadual 10.297/96, a qual dispõe sobre as alíquotas internas e externas do Estado, além de diversos outros fatores relacionados ao ICMS.

As leis estaduais, por mais que possuam autonomia para legislar internamente e seus Estados, devem respeitar a Legislação Federal, que com seus poderes atribuídos regula as limitações aos poderes dos Estados de tributar.

A relevância do presente trabalho destaca-se no princípio da seletividade relacionada à energia elétrica, que como foi visto anteriormente, não vem sendo respeitado pelo Estado de Santa Catarina, que vem tributando este serviço com a alíquota interna máxima do Estado, a qual é utilizada para outros produtos e serviços distintos da mesma essencialidade da energia elétrica. Pois não é admissível que produtos tidos como bem menos essenciais quanto a energia elétrica sejam tributados na mesma alíquota, por mais que seja facultativa a aplicação do princípio da seletividade relacionado ao ICMS, deve-se adotar a seletividade no presente caso.

Com isso, após analisados e verificados os preceitos presentes na Constituição Federal, assim como no Código Tributário Nacional, também embasado por princípios constitucionais tributários, as imunidades tributárias, as competências e capacidades tributárias, os tributos em espécie e as repartições de receitas tributárias, é possível constatar a importância do princípio da seletividade, principalmente relacionado à energia elétrica, que se pode afirmar ser muito essencial para a sobrevivência dos seres humanos.

Então entende-se que a Lei 10.297/96, não está observando as alíquotas relacionadas ao ICMS sobre energia elétrica, de uma forma justa, devendo a mesma se adequar ao princípio da seletividade, para que venha a ser tributada na alíquota menor do Estado de Santa Catarina, que seria a de 17%, e não a de 25% a qual é utilizada para bens ou serviços tidos como não tão essenciais para a sobrevivência das pessoas.

O presente caso encontra-se no Supremo Tribunal Federal para julgamento, o qual aguardamos ansiosamente a fim de um desfecho positivo para todos os contribuintes do Estado de Santa Catarina, o que seria sem

dúvidas a aplicabilidade do princípio da seletividade relacionado à energia elétrica, reduzindo a alíquota interna máxima do Estado de Santa Catarina de 25% para a alíquota mínima de 17%.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Franciele. **Empréstimos compulsórios**. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33647/emprestimos-compulsorios>>. Acesso em: 03 nov. 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª Ed. Editora JusPodivm, 2017.

ALMEIDA, Suzan. **O ICMS sobre a energia elétrica e desproporcionalidade das alíquotas frente ao princípio da seletividade**. 2017. Disponível em: <<https://pt.linkedin.com/pulse/o-icms-sobre-energia-el%C3%A9trica-e-desproporcionalidade-das-almeida>>. Acesso em 02 dez. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª Ed. Editora Saraiva, 2008.

ANDRADE, José Jefferson. **Constitucionalidade e o desvio da finalidade da receita das contribuições especiais – um estudo sobre a contribuição de iluminação pública em tempo de crise orçamentaria**. 2016. Disponível em: <www.cesage.com.br/revistas/index.php/aporiajuridica/article/download/54/49>. Acesso em 02 dez. 2017.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. **A função tributária por uma efetiva função social do tributo**. 2006. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/92297/Bastos%20El%C3%ADsio.pdf?sequence=7>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>>.

BRASIL, Supremo Tribunal De Justiça. Recurso Especial, REsp 1119872/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 20/10/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=seletividade+icms+energia+el%E9trica&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=14>>. Acesso em 02 dez. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 714.139**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Santa Catarina. 2015. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=4973901>>. Acesso em: 03 nov. 2017.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **E-books também devem ter imunidade tributária**. 2013. Disponível em:

<http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=9919:e-books-tambem-devem-ter-imunidade-tributaria&catid=1:noticias&Itemid=3>. Acesso em 02 dez. 2017.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – um estudo de caso do setor de energia elétrica**. 2015. Disponível em:

<http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/08/seletividadeicms_revista_082015.pdf>. Acesso em 02 dez. 2017.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29^a Ed. Editora Malheiros, 2013.

CARVALHO, Patrícia Cunha. **A competência tributária no Direito Brasileiro**. 2016. Disponível em:

<<http://revistas.ung.br/index.php/cienciasjuridicasesociais/article/view/2862/2162>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17^a Ed. Editora Saraiva, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 20^a Ed. Editora Saraiva, 2008.

DIAS, Daniela Gueiros. **Pirataria e a Emenda Constitucional Nº75 de 2013**. 2013. Disponível em:

<http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14664&revista_caderno=26>. Acesso em: 02 dez. 2017.

FACUNDES, Ilza Maria da Silva. **Sistema Tributário Nacional**. 2015. Disponível em: <<http://www.ceap.br/material/MAT20082013235946.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

FERNANDÉZ, German Alejandro San Martín. **Contribuições de interesse de categorias profissionais e a legalidade tributária**. 2011. Disponível em: <pgsskroton.com.br/seer/index.php/rdire/article/download/1823/1732>. Acesso em 02 dez. 2017.

FILHO, Gilvan Dias de Lima. **A análise da receita orçamentária e tributária do município de Sumé-PB e suas implicações econômicas para a gestão pública local no period de 2003-2012.** 2013. Disponível em: <

http://www.semanaacademica.org.br/system/files/artigos/16_artigo_revista_0.pdf>. Acesso em 02 dez. 2017.

FREITAS, Rinaldo Maciel. **A regra matriz do IPI e o princípio da seletividade do aço na construção civil em função da essencialidade do produto.** 2014.

Disponível em:< <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/10148-10147-1-PB.pdf>>. Acesso em 02 dez. 2017.

GIGANTE, Camila Mesquita Sampaio Giovannini. **Do princípio da seletividade e da essencialidade frente à alíquota do ICMS.** 2010.

Disponível em:

<<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/revista/index.php/INTERTEMAS/article/viewFile/2623/2410>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

GIRAO, Roberto Henrique. **A extrafiscalidade como instrumento para concretização dos princípios da ordem econômica.** 2014. Disponível em: <

<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=0b37354e8046d235>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

GUIMARÃES, Bruno A. François. **A seletividade do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sua repetição de indébito.** 2017.

Disponível em: < <http://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Bruno-A.-Fran%C3%A7ois-Guimaraes.pdf>>. Acesso em 02 dez. 2017.

_____. **Lei complementar.** Lei 10.297 de 26 de dezembro de 1996.

Disponível

em:

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm>.

JUNIOR, Roberto Biava. **A tributação das operações de “industrialização por encomenda”: análise do conflito de competência vertical entre os Entes Federativos (União - IPI, Estados - ICMS, Municípios - ISS).** 2014.

Disponível

em:

<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=eb0f8365fc175cca>>. Acesso em 02 dez. 2017.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Tributos em espécie.** 2014. Disponível em:

<https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos_em_especie_2014-1.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2017.

MEIRA, Hugo. **Sistema Constitucional Tributário**. 2014. Disponível em: <<http://www.hugomeira.com.br/sistema-constitucional-tributario/>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e orçamentário no direito Brasileiro**. 2012. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4485/2794>>. Acesso em 02 dez. 2017.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2015. Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/.../710/266>>. Acesso em 02 dez. 2017.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. 2013. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf>. Acesso em 02 dez. 2017.

MELLO, Elizabete Rosa. **A identificação do sujeito passivo na relação jurídica tributária brasileira**. 2015. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/21052-21053-1-PB.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira. **O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS**. 2014. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iv-numero-8-2014/r8e.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

MIRANDA, Maria Bernadete. **Princípios Constitucionais do Direito Tributário**. 2009. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

MORETI, Daniel. **As imunidades tributárias como meio de efetivação de direitos fundamentais: a imunidade tributária do livro eletrônico (e-book)**. 2015. Disponível em: <<https://www.usjt.br/revistadireito/numero-3/8-daniel-moreti.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

MOTA, Douglas. **A industrialização por encomenda e o eterno conflito entre ICMS e ISS**. 2015. Disponível em: <<https://www.demarest.com.br/pt-br/publicacoes/Artigos/pt/A-industrializacao-por-encomenda-e-o-eterno-conflito-entre-ICMS-e-ISS.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

NADER, Patricia Audibert. **O princípio da não-cumulatividade no IPI: a adoção do sistema constitucional da compensação do crédito tributário.** 2007. Disponível em:

<www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/11370/10179>.

Acesso em: 02 dez. 2017.

NAGAI, Cláudio. **Taxa e Tarifa diferenciação entre as duas instituições.** 2014. Disponível em:

<<http://www.santacruz.br/ojs/index.php/JICEX/article/view/1144/1148>>. Acesso

em: 02 dez. 2017.

NEVES, Marcelo José. **Princípio da Anterioridade: direito fundamental do contribuinte cidadão na jurisdição constitucional tributária.** 2012.

Disponível em: <https://www.facha.edu.br/pdf/revista-direito-2/revistadireito_2_artigo1.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2017.

PINHEIRO, Antonio Eliezer. **ICMS e suas Alíquotas.** 2017. Disponível em: <<http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/ICMS.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro.** 2007. Disponível em:

<https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/64591/princ%C3%ADpio_ao_cumulatividade_direito.pdf>. Acesso em 02 dez. 2017.

ROCHA, Natália Agostinho Bomfim. **A função social do tributo e o Estado democrático de direito.** 2015. Disponível em: <

<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewPDFInterstitial/5076/4737>>. Acesso em 02 dez. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 5ª Ed. Editora Saraiva, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Tributo e classificação das espécies no Sistema Tributário Brasileiro.** 2013. Disponível em:

<<http://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2013/10/Direito-Tributario-Tributo-e-classificacao-das-especies-no-Sistema-Tributario-Brasileiro.pdf>>.

Acesso em 02 dez. 2017.

SANTOS, Nayara Pessa. **Princípio da seletividade do ICMS em função da essencialidade: alíquotas aplicadas nas regiões sul e sudeste sobre a energia elétrica.** 2016. Disponível em: <

<https://unibhcienciascontabeis.files.wordpress.com/2015/10/principio-de->

seletividade-do-icms-em-funcao-da-essencialidade-ione-e-nayara.pdf>. Acesso em 02 dez. 2017.

SILVEIRA, Thais. **O princípio da legalidade no direito tributário e suas exceções**. 2012. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-princ%C3%ADpio-da-legalidade-no-direito-tribut%C3%A1rio-e-suas-exce%C3%A7%C3%B5es>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

VALLE, Maurício Dalri Timm. **Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://www.abdconst.com.br/revista7/consideracoesMauricio.pdf>>. Acesso em 02 dez. 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. Novo regime do ICMS nas operações interestaduais. 2015. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/novo-regime-do-icms-nas-operacoes-interestaduais-ec-872015/15286>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

VIEIRA, Gabriel Antônio de Moraes. **Princípio da seletividade pelas Balizas da Tributação Ambiental: IPI e ICMS**. 2013. Disponível em: <seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/download/40404/29864>. Acesso em: 02 dez. 2017.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. 2015. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2017.