

## FEDERALISMO E SELETIVIDADE: LIMITAÇÃO DE ALÍQUOTAS DO ICMS E RECOMPOSIÇÃO DAS PERDAS DE ARRECADAÇÃO NA LC 194/2022

### FEDERALISM AND SELECTIVITY: LIMITATION OF ICMS RATES AND THE COMPENSATION FOR TAX REVENUE LOSSES IN THE COMPLEMENTARY ACT N. 194/2022



Hendrick Pinheiro<sup>1</sup>

**RESUMO:** Artigo que problematiza as relações entre a regulação da seletividade de alíquotas proposta pela LC 194/2022 e a recomposição das perdas de arrecadação sofridas pelos municípios no contexto do federalismo brasileiro. Toma por hipótese que a imposição de um limite para as alíquotas de ICMS para operações com energia elétrica, gás natural, combustíveis, telecomunicações e transporte coletivo seria uma norma geral para regular o princípio da seletividade e a recomposição pela perda da arrecadação uma reparação de danos decorrentes da quebra de previsibilidade decorrente da alteração do quadro normativo. Discute o alcance da seletividade no ICMS e o papel da Lei Complementar no primeiro tópico. Analisa a norma que estabelece o limite para as alíquotas de ICMS sobre operações específicas em face da autonomia dos entes federados no segundo tópico. No último tópico, escrutina o mecanismo de recomposição da arrecadação em face da quebra de expectativas decorrente da alteração da regulação sobre o tema. Conclui que o limite de alíquotas proposto pela lei complementar não representar uma ofensa à autonomia dos entes federados e que a reparação proposta deriva do reconhecimento de um dano emergente derivado da quebra de expectativas dos Estados pela atividade legislativa. Trata-se de pesquisa bibliográfica exploratório-descritiva, realizada a partir da análise de textos legislativos nacionais, jurisprudência nacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Partilha do Produto da Arrecadação. Autonomia Federativa. Responsabilidade Objetiva do Estado. Queda na Arrecadação.

**ABSTRACT:** The paper discusses the relationship between the regulation of the selectivity of rates proposed by LC 194/2022 and the recovery of revenue losses suffered by municipalities in the context of Brazilian federalism. It hypothesizes that the imposition of a limit on ICMS rates for operations with electricity, natural gas, fuels, telecommunications and public transport would be a general tax rule to regulate the principle of selectivity and the compensation for loss of tax revenue represents payment for damages arising from the breach of predictability resulting from the change in the regulatory framework. It discusses the scope of selectivity in ICMS and the role of the Complementary Law in the first topic. It analyzes the norm that establishes the limit for ICMS rates on specific operations in view of the autonomy of federal entities in the second topic. In the last topic, it scrutinizes the mechanism for recomposing collections in view of the breach of expectations resulting from the change in regulation on the subject. It concludes that the limit of rates proposed by the complementary law does not represent an offense to the autonomy of the federal entities and that the proposed reparation

<sup>1</sup> Doutor e Mestre em direito econômico, financeiro e tributário pela USP. Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC).

derives from the recognition of an emerging damage derived from the breach of expectations of the States by the legislative activity. This exploratory-descriptive bibliographical research is carried out from the analysis of national legislative texts, national jurisprudence.

**KEYWORDS:** Public Revenue Sharing. Federal Autonomy. Objective Responsibility of the State. Revenue Loss.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. A seletividade do ICMS e o papel da lei complementar. 2. Autonomia federativa e o teto de alíquotas para combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo. 3. A quebra de expectativas federativas e a reparação do ilícito decorrente da atividade legislativa do Estado. 4. Conclusão. Referências.

**SUMMARY:** Introduction. 1. ICMS selectivity and the role of the complementary law. 2. Federal autonomy and the rate ceiling for fuel, natural gas, electricity, telecommunications, and public transport. 3. The breach of federative expectations and the reparation of the offense resulting from the legislative activity of the State. 4. Conclusion. References.

## **Introdução**

A discussão sobre a legalidade das alíquotas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidentes sobre o consumo de combustíveis, gás natural, energia elétrica e de serviços de telecomunicações e transporte coletivo em face do princípio da seletividade não é algo recente.

A controvérsia ganhou ares mais concretos com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 714.139/SC (Tema 745), em rito de repercussão geral, publicada em 15 de março de 2022, que considerou inconstitucionais alíquotas aplicáveis a operações com energia elétrica e telecomunicações que ultrapassem o patamar máximo fixado para operações com mercadorias em geral.

Considerando o impacto que poderia ser causado aos cofres estaduais e distrital, o STF aplicou a sistemática da modulação dos efeitos para diferir a aplicação da referida decisão até o exercício de 2024. Na prática, os entes federativos teriam dois anos de preparação para suportar a eventual perda de arrecadação decorrente da limitação imposta às alíquotas que gravam operações com energia elétrica e telecomunicações.

Contudo, sob o argumento de aliviar o impacto inflacionário já no exercício de 2022, o Poder Legislativo, por meio da Lei Complementar 194/2022, promoveu alterações no Código Tributário Nacional (art. 18-A) e na Lei Complementar 87/96 (Art. 32-A) para vedar a fixação de alíquotas sobre as operações com combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo “em patamar superior ao das operações em geral”. Na

prática, esse instrumento legislativo antecipou os efeitos da decisão do STF em relação as operações com energia elétrica e telecomunicações e estendeu o mesmo entendimento para combustíveis, gás natural e serviços de transporte coletivo. Com isso, a nova legislação, que teve vigência imediata, antecipou (e ampliou) o fardo da perda de arrecadação decorrente da eventual redução das alíquotas até então vigentes.

Contudo, a mesma Lei Complementar 194/2022 estabeleceu um mecanismo extraordinário de transferência de receitas da União para os entes prejudicados pela limitação das alíquotas de ICMS.

Esse artigo problematiza a regulação da seletividade do ICMS no regime federativo brasileiro com foco para a natureza: a) da norma que impõe uma limitação as alíquotas para operações com combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo e; b) da modalidade de compensação prevista na Lei Complementar 194/2022.

Propõe-se, como hipótese, que a imposição de um limite para as alíquotas de ICMS para operações com energia elétrica, gás natural, combustíveis, telecomunicações e transporte coletivo seria uma norma geral para regular o princípio da seletividade (art. 155, § 2º, inciso III, da CRFB) e a recomposição pela perda da arrecadação uma reparação de danos decorrentes da quebra de previsibilidade decorrente da alteração do quadro normativo.

Para testar a proposta, o artigo discute o alcance da seletividade no ICMS e o papel da Lei Complementar no primeiro tópico. A seguir, analisa a norma que estabelece o limite para as alíquotas de ICMS sobre operações específicas em face da autonomia dos entes federados. Por fim, escrutina o mecanismo de recomposição da arrecadação em face da quebra de expectativas decorrente da alteração da regulação sobre o tema.

## **1. A seletividade do ICMS e o papel da lei complementar**

O ICMS é um imposto de “vocação nacional”<sup>2</sup> que, no Brasil, foi partilhado entre 27 entes tributantes diferentes. Não é por outra razão que a Constitui o da República, visando garantir o equilíbrio federativo, regulou uma série de aspectos da competência dos Estados e

---

<sup>2</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 1-22, p. 2.

Distrito Federal de maneira detalhada<sup>3</sup>, pois, como defendia Rubens Gomes de Sousa, embora a competência seja pulverizada, o universo de contribuintes é um só.<sup>4</sup>

Um dos aspectos estruturantes do ICMS presentes na disciplina constitucional do tributo é a seletividade:

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;

Inicialmente, é importante compreender que a seletividade do ICMS rege o exercício da competência para instituição do tributo. Em função da autonomia dos entes tributantes em um sistema federado, cabe ao próprio ente titular da competência calibrar a forma e a intensidade da seletividade. Não é por outra razão que o inciso III, do parágrafo segundo do art. 155 da CRFB modaliza a seletividade com uma autorização (“poderá”) e não com uma ordem, como ocorre com o IPI (“será”), no inciso II, do parágrafo terceiro, do art. 153 da CRFB.<sup>5</sup>

A seletividade é um instrumento de política fiscal que, ao criar critérios de discriminação, busca submeter um conjunto de fatos a um regime de alíquotas específico.<sup>6</sup> No

---

<sup>3</sup> Ainda no regime de 1967, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino alertavam como o nível de regulação constitucional em matéria de ICMS limitava o exercício de competência pelos entes tributantes: “em matéria de ICM, a disciplina foi quase exaustiva, quase-esgotante. A conclusão prática que se extrai desta observação está em que a liberdade do legislador infraconstitucional, nessa matéria (ICM), é imensamente menor do que a liberdade (já limitada) de que dispõe o legislador ordinário, na disciplina de todos os demais tributos (ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*, ano 5, n. 15/16, jan./jun. 1981, p. 95-114, p. 111).

<sup>4</sup> Como registrou nosso codificador: “Para emprestar mérito à ‘vendagem’ dessa idéia, lembro que mais um fator, a meu ver o mais importante, perde-se de vista nas sapientes elocubrações sobre discriminação de rendas: o de que o dinheiro vem sempre do mesmo lugar, o bolso de contribuinte; assim, aos que (mais uma vez!) me atirarem em rosto “a morte de federação”, responderei que o governo pode ser federado, mas o contribuinte é unitário” (SOUZA, Rubens Gomes de. Os impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 110, p. 17-26, 1972, p. 26).

<sup>5</sup> Como explica Claine Chiesa, no IPI a fixação de alíquotas seletivas é um dever imposto tanto ao Poder Legislativo, quanto ao Poder Executivo, titular de autorização para alterar as alíquotas do imposto, porém, devendo fazê-lo, sempre, em função da essencialidade dos produtos (CHIESA, Claine. *IPI – composição das regras-matrizes e a essencialidade dos produtos como fator determinante na fixação da carga tributária*. 243f. Dissertação (Mestrado em direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013).

<sup>6</sup> Aliomar Baleeiro define seletividade como “discriminação por espécie das mercadorias em função de sua essencialidade, ou seja, capacidade de satisfazer as necessidades vitais do maior número de indivíduos, caso indicado à imposição menos drástica” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729).

caso do ICMS, a regulação constitucional da seletividade do ICMS estabelece previamente o critério de discriminação das operações: a essencialidade das mercadorias e serviços. Isso significa que, embora a norma contenha uma permissão no caso do ICMS (“poderá ser”), se a política fiscal vier a discriminar produtos ou serviços, ela deve fazê-lo considerando sua essencialidade.

A seletividade do ICMS orienta o exercício da competência pelos entes tributantes e, embora o inciso III, do parágrafo segundo, do art. 155 da CRFB esteja modalizado como uma permissão (“poderá”), o enunciado do parágrafo que ele integra estabelece uma conduta obrigatória (“atenderá”). Ou seja, ainda que possa escolher *como* promoverá a seletividade do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e serviços, se os Estados e Distrito Federal promoverem a diferenciação entre mercadorias e serviços, eles *devem* considerar a sua essencialidade.<sup>7</sup> Desta forma, seria incompatível com a disciplina inconstitucional do ICMS qualquer critério de seletividade que discriminasse de maneira negativa mercadorias e serviços mais essenciais, em detrimento de outros menos essenciais.

Essa digressão tem o objetivo de demonstrar que a seletividade, para além de uma faculdade do legislador Estadual e Distrital, configura uma limitação constitucional ao poder de tributar, que estabelece que o ICMS pode ser seletivo, mas, se o for, deve considerar como critério a essencialidade das mercadorias.

Pensar a seletividade do ICMS como uma limitação constitucional ao poder de tributar impõe aceitar que, por meio de Lei Complementar, o Poder Legislativo da União poderia regular a sua aplicação, de maneira uniforme, para todos os entes tributantes, no exercício da competência do art. 146, inciso II, da CRFB.

Note-se que regular em sede de normas gerais, nesse contexto, não seria estabelecer uma alíquota menor para determinados produtos reputados essenciais. Até porque, nesse caso, haveria uma ofensa à vedação de isenções heterônomas, prevista no art. 151, inciso III, da

---

<sup>7</sup> Nesse sentido, interessante a análise de João Alho Neto que apresenta a seletividade não como um princípio, mas como uma regra constitucional: “Ao perscrutar a norma constitucional que institui a seletividade em função da essencialidade no ICMS, percebemos que se trata de uma regra: em primeiro lugar, por ser norma descritiva e não finalística, pois estabelece uma obrigação (ou uma permissão, dependendo da posição que se adote acerca da expressão poderá do art. 155 da Constituição, como será abordado logo em seguida) ao contrário dos princípios que estabelecem um estado ideal de coisas; em segundo lugar, pelo fato de que a justificação necessária à sua aplicação está jungida à finalidade que lhe dá suporte, quer dizer, há correspondência entre o conteúdo semântico da norma e os princípios superiores que lhe dão guarida, em especial o princípio da igualdade, como se verá adiante; em terceiro lugar, por ser norma preliminarmente decisiva e abrangente e não requerer complementariedade, isto é, a norma em comento é terminativa e possui o condão de gerar uma solução específica para a questão, qual seja a de adotar o critério da essencialidade para caracterização da seletividade do tributo” (ALHO NETO, João. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista de direito tributário atual*, n. 39, p. 201-225, 2018, p. 204).



CRFB. Assumindo que a Constituição apenas prescreve que o ICMS deverá atender a seletividade ficando a forma (o “como”) ao talante do legislador estadual ou distrital, as normas gerais jamais poderiam condicionar ou suprimir a autonomia desses entes federativos na regulação da matéria.

Uma discussão semelhante sobre os limites da Lei Complementar em matéria de ICMS já apareceu quando da edição da Lei Complementar 87/1996, que afastou da incidência do ICMS as exportações de todos os produtos industrializados semielaborados (art. 3, inciso II). Porém, a Constituição da República, em sua redação original, ao estabelecer a imunidade de ICMS sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados, atribuiu à Lei Complementar apenas o papel de definir os produtos semielaborados que ficariam excluídos da imunidade e, portanto, poderiam ser tributados pelos Estados e Distrito federal. No momento de sua edição a referida lei complementar representou uma verdadeira isenção heterônoma sobre toda uma categoria de produtos, já que, ao invés de definir quais o que seriam os produtos semielaborados excluídos da imunidade (tributáveis), a LC 87/96 decidiu que todos eles seriam imunes.

Embora a imunidade sobre essas operações tenha sido “convalidada” por uma alteração posterior da própria Constituição (EC 42/2003), sempre é importante destacar, na época, não cabia à Lei Complementar, sob o pretexto de regular uma limitação constitucional ao poder de tributar, imiscuir-se na autonomia dos entes federados para definir que uma modalidade de operações estava excluída do campo de competência do ICMS. Até porque Lei Complementar não é a Constituição e, justamente por isso, “ela não pode ir além daquilo que a Constituição lhe autorizou a fazer; não pode ir além da própria Constituição”.<sup>8</sup>

Assim, a discussão sobre a Lei Complementar 194/2022 não está localizada propriamente na possibilidade dessa lei regular a seletividade enquanto uma limitação constitucional ao poder de tributar, mas entender se a forma como a regulação se deu representa uma limitação à competência dos Estados e do Distrito Federal para além das balizas estabelecidas pela própria Constituição.

## **2. Autonomia federativa e o teto de alíquotas para combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo**

---

<sup>8</sup> HORVATH, Estevão. A isenção trazida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96. *Revista de Direito Tributário*, n. 71, p. 30-33, 1996, p. 32.

Tomando federação como uma “associação”<sup>9</sup>, autonomia e independência dos entes que a compõem são traços comuns identificados em Estados que adotam esta forma de organização política.<sup>10</sup> A autonomia dos entes federativos depende de estruturas que garantam a independência para dar vazão às suas competências constitucionais e o respeito aos limites impostos pela Carta Magna a cada uma das pessoas políticas para o exercício do poder.<sup>11</sup>

A autonomia dos entes federados engloba a capacidade de se organizar (administrativa), de eleger seus governantes (política) e ter controle sobre um fluxo de recursos destinado a atender suas finalidades (financeira).<sup>12</sup> No contexto dessa última, o federalismo fiscal estabelece o conjunto de arranjos financeiros que determina a partilha direta e indireta das rendas em um estado federal.<sup>13</sup>

O objetivo da partilha constitucional das fontes de financiamento é assegurar o equilíbrio entre os entes federados e fornecer meios materiais para que estes desenvolvam sua atividade financeira com liberdade, ou seja, para que o processo de descentralização representado pelo federalismo dê origem a entes verdadeiramente autônomos.<sup>14</sup>

Todavia, é importante pensar que autonomia não é um valor abstrato; ela pode ser reconstruída a partir da realidade pintada pelos limites estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico. Como já alertava Antonio de Sampaio Dória há quase um século, autonomia “é o poder de autodeterminação, dentro em barreiras que não determina”.<sup>15</sup>

No federalismo fiscal, o texto constitucional distribui competências e estabelece limites ao seu exercício. Um dos papéis das normas gerais de direito tributário é conferir concretude aos limites já estabelecido pela Constituição. Ao introduzir normas gerais dispondo sobre uma limitação ao poder de tributar uma Lei Complementar não retira competência; ela confere um grau maior de concretude àquilo que já poderia ser depreendido da própria

---

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Princípio federativo e tributação. *Iustitia*, v. 47, n. 130, p. 162-180, jul./set. 1985, p. 164.

<sup>10</sup> ZIMMERMANN, Augusto. Federação: conceito e características. In: ALVIM, Eduardo Arruda; LEITE, George Salomão; STRECK, Lênio. *Curso de direito constitucional*. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 465-478, p. 465.

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 3. Ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 45.

<sup>12</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira. 2001. p. 8.

<sup>13</sup> HORVATH, Estevão, Le partage du pouvoir fiscal au Brésil. *Revue Française de Finances Publiques* n. 100 – Nouvelle gouvernance financière publique: grands enjeux de demain, Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. 2007. p. 339.

<sup>14</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Teoria da constituição financeira*. 2014. 864 p. Tese (Titularidade em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 338.

<sup>15</sup> SAMPÁIO DÓRIA, Antônio. Autonomia dos Municípios. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 24, p. 419-432, 1928. p. 421.

Constituição.

No caso em questão, analisar a Lei Complementar 194/2022 sob as lentes da autonomia financeira significa verificar se a regulação da seletividade do ICMS, em sede de normas gerais de direito tributário, representou uma perda/limitação indevida do campo de competência que poderia ser haurido pelos Estados e Distrito Federal.

A Lei Complementar 194/2022 alterou o Código Tributário Nacional para inserir, no capítulo em que a lei trata das limitações à competência tributária, no ponto em que dispõe especificamente sobre as condicionantes para instituição de impostos, o seguinte enunciado:

Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

Para espantar qualquer dúvida, reproduziu o mesmo dispositivo no art. 32-A, parágrafo primeiro, inciso I, na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), que estabelece normas gerais sobre o ICMS. A escolha do local para inserção desse dispositivo na Lei Kandir, colocado logo após a regra que regula outra limitação constitucional ao poder de tributar (imunidade das exportações), também reforça de que se trata de uma limitação ao poder dos Estados e Distrito Federal na instituição ICMS.

O tratamento dado pela Lei Complementar 194/2022, em um primeiro momento, promove uma qualificação – combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo são bens e serviços essenciais e indispensáveis – para estabelecer um limite à possibilidade de os entes tributantes fixarem alíquotas para essas operações em patamar superior àquele aplicável às operações em geral.

O primeiro questionamento que poderia ser levantado é: pode uma norma geral qualificar um produto ou serviço como essencial sob o pretexto de regular a seletividade no ICMS?

Se tomarmos as limitações constitucionais ao poder de tributar como escudos estabelecidos pelo texto constitucional para proteger os contribuintes da atuação do Estado, é possível aceitar que a seletividade do ICMS é um vetor que proíbe a tributação de produtos ou serviços mais essenciais em patamar superior aos supérfluos. Ao criar essa esfera de proteção, a própria seletividade retira a competência para tributar de maneira mais gravosa produtos



essenciais.

Assim, ao dizer que um conjunto de operações são essenciais a norma geral não estaria retirando autonomia, já que, mesmo antes de sua edição, já não havia competência para instituir um ICMS mais gravoso sobre tais operações. A única discussão que poderia haver estaria relacionada a efetiva essencialidade dos bens e serviços qualificados pela Lei Complementar. Ou seja, o que não pode é qualificar como essenciais operações com produtos e serviços que não o são.

No caso da LC 194/2022, o STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, parece ter encerrado qualquer dúvida sobre a essencialidade das operações com energia elétrica e telecomunicações. Pela mesma esteira, na ADPF n. 984/DF, o Ministro Gilmar Mendes proferiu decisão monocrática (em 01/07/2022) na qual acena sobre a essencialidade dos combustíveis. Restaria alguma dúvida sobre as operações sobre gás natural e transporte coletivo, porém, nesse caso, caberia a determinado estado-membro ou o próprio distrito federal questionar a constitucionalidade da lei, provando que tais produtos ou serviços são suntuários ou supérfluos.

A segunda discussão que relaciona autonomia e seletividade no caso da LC 194/2022 está relacionada a forma como o instrumento normativo protegeu as operações reputadas essenciais: ele proibiu que as normas de cada ente tributante estabeleçam alíquotas em patamares superiores aos aplicáveis as operações em geral.

Este mecanismo não influi diretamente na política fiscal dos entes tributantes. Ele não diz qual deve ser a alíquota aplicável, apenas diz que ela jamais será maior. Pode ser igual ou inferior àquela que submete operações em geral, nunca maior. Remanesce, portanto, uma ampla liberdade para a fixação de alíquotas sobre operações com combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo. A única vedação está ligada ao estabelecimento de um tratamento desfavorável a essas operações.

Posto como está, reputa-se que o mecanismo escolhido pela LC 194/2022 para regular a seletividade do ICMS sobre operações com combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo não representa uma ofensa à autonomia dos Estados e Distrito Federal.

Contudo, a forma como esta regulação se deu representou uma mudança de paradigma que poderia provocar uma queda de arrecadação. Nesse contexto, o próprio instrumento previu um sistema de recomposição das perdas decorrentes da introdução abrupta de um novo limite.

### **3. A quebra de expectativas federativas e o a reparação do ilícito decorrente da atividade legislativa do Estado**

A Lei Complementar 194/2022 representou uma mudança no paradigma de normas gerais de ICMS ao prever, expressamente, um limite para o estabelecimento de alíquotas para o consumo de combustíveis, de gás natural, de energia elétrica e de serviços de telecomunicações e transporte coletivo. Contudo, isso não quer dizer que, anteriormente, não havia um limite constitucional implicitamente aplicável a essas operações.

A Constituição Federal sempre estabeleceu que, embora os Estados e Distrito Federal pudessem estabelecer alíquotas seletivas de ICMS, se o fizessem essas deveriam ser graduadas em função da essencialidade dos produtos e serviços. Isso significa que, embora houvesse uma certa liberdade para fixação de alíquotas para esse imposto, estas jamais poderiam diferenciar operações para gravar de maneira mais severa bens mais essenciais e tributar de maneira mais branda bens supérfluos ou suntuários.

No início dos anos 2000, ao criticar as alíquotas mais gravosas até então vigentes para energia elétrica nas legislações estaduais, Hugo de Brito Machado Segundo destacava a sua inconstitucionalidade afirmando que, embora não fosse tão essencial quanto o pão, o leite e demais itens da cesta básica, a energia elétrica não é supérflua ou suntuária e, assim, “não se compara a fumo ou bebida. Deveria, portanto, ser tributada no máximo pela mesma alíquota das demais mercadorias ou serviços, que na maioria dos Estados é de 17%”.<sup>16</sup>

Conclusão semelhante foi esposada pelo STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, ocorrido em 18 de dezembro de 2021, que julgou inconstitucionais as alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações estabelecidas em patamar superior àquelas que gravavam as operações em geral.<sup>17</sup>

Contudo, embora esta decisão ateste a inconstitucionalidade das normas por ofensa direta a seletividade do ICMS (art. 153, §3º, inciso I, da CRFB), o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão em face da possibilidade de repercussão negativa na arrecadação decorrente da alteração no paradigma legal. Nesse caso, foi concedido um prazo até 2024 para

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito Segundo. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 62, p. 70-77, nov. 2000, p. 73.

<sup>17</sup> BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 714139*, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. 18 dez. 2021, pub. 15 mar. 2022.

que os Estados e o Distrito Federal pudessem se adaptar à redução no volume de receitas decorrente da adequação das alíquotas incidentes sobre as referidas operações.

Modular os efeitos da decisão que reconheceu a inconstitucionalidade de uma alíquota fixada acima de um padrão é reconhecer que, na realidade material, era comum que as alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações fossem superiores àquelas que sujeitavam as operações em geral. Isso significa que a adoção do novo entendimento representaria uma redução no volume de recursos disponíveis pelos entes federados. Na visão do STF, esta redução na arrecadação afetaria o processo orçamentário em curso (2022) e posterior (2023), na medida em que a fixação de despesas é realizada a partir do volume de receitas previsto par o exercício; previsão que, por sua vez, considera o volume de receitas arrecadado nos dois exercícios anteriores (considerando as alíquotas superiores).

Embora possa ser questionada, a modulação de efeitos visa proteger as contas estaduais da mudança de uma situação já instalada que gerava uma expectativa de receita que, a partir de normas jurídicas até então válidas que, até o julgamento, eram de observância obrigatória por todos os agentes públicos e privados.

Contudo, os ventos vindos do STF que enunciavam o fim das alíquotas mais gravosas para energia elétrica e telecomunicações ressoaram sinos de agentes do Poder Executivo e Legislativo Federal, que buscavam alternativas para conter a pressão inflacionária. A LC 194/2022 representa uma resposta de política econômica, que teve como efeito a redução das alíquotas estaduais (e distrital) de ICMS sobre operações com combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo, com vigência imediata.

Diferente do que ocorreu com a decisão no RE 714.139/SC, o fato de a Lei Complementar 194/2022 ter vigência imediata provocou um automático impacto na arrecadação. Embora se possa considerar legítima a introdução de um limite pelo Poder Legislativo Federal, em sede de normas gerais, às alíquotas de ICMS sobre combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo, a forma como o paradigma regulatório foi rompido representou uma quebra nas expectativas legítimas dos Estados e do Distrito Federal.

A modulação dos efeitos aplicada pelo STF, ao menos em relação as operações de energia elétrica e telecomunicações, assegurava um período de dois anos para que os entes federativos adaptassem suas contas para a eventual redução no volume de receitas. Porém, a LC 194/2022 além de acabar com o prazo concedido pelo STF para energia elétrica e telecomunicações, estendeu aumentou o volume das perdas, ao estender a limitação para

combustíveis, gás natural e transporte coletivo.

No Brasil, a responsabilidade extracontratual objetiva, prevista no art. 37, § 6º, da CRFB, abarca todo o e qualquer dano derivado da atuação do Poder Público no Brasil, o que inclui os prejuízos decorrentes da atividade legislativa.<sup>18</sup>

A atividade estatal de produção legislativa pode resultar em danos, decorrentes da aplicação das normas produzidas, mesmo quando as leis são constitucionais. Como explica Tomás Hutchinson: “ley que causa el daño podrá ser constitucional, pero si afecta un derecho garantizado por la constitución, existe la obligación de reparar los perjuicios ciertos y especiales que se causen”.

A jurisprudência da Suprema Corte da Nação Argentina, no chamado “Caso Cantón”, fornece um exemplo muito elucidativo de danos causados em decorrência de uma atividade lícita do Estado que devem ser reparados. A decisão registrou:

la facultad del Estado de imponer límites al nacimiento o extinción de los derechos, no lo autoriza a prescindir por completo de las relaciones jurídicas concertadas bajo el amparo de la legislación anterior, especialmente cuando las nuevas normas causan perjuicios patrimoniales que no encuentran la condigna reparación en el sistema establecido, pues en tales supuestos, el menoscabo económico causado origina el derecho consiguiente para una indemnización como medio de restaurar la garantía constitucional vulnerada.<sup>19</sup>

O princípio da proteção da confiança legítima assegura expectativas razoáveis que, em um regime federativo, engloba as relações entre pessoas jurídicas de Direito Público. O rompimento de uma expectativa razoável, derivado da atividade legislativa pode originar um dano a ser reparado.<sup>20</sup>

Contudo, a quebra de expectativas decorrente de uma alteração legislativa legítima somente resulta em dano quando “os prejuízos que as leis e os atos normativos infralegais válidos causam às pessoas só são indenizáveis quando o dano for anormal e especial”.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Como bem explica Fernando Dias Menezes de Almeida, a expressão “pessoas jurídicas de direito público”, que integra o enunciado do aludido artigo, não restringe sua aplicação ao Poder Executivo, no desempenho da função administrativa. Para o autor: “Também órgãos voltados em primeiro plano ao desempenho da função legislativa e jurisdicional — do Poder Legislativo e do Poder Judiciário — ao agirem, em vez que não configurando pessoas jurídicas por si, em verdade são a União, ou algum Estado ou o Distrito Federal ou mesmo um Município agindo” (ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Responsabilidade por atos materialmente legislativos e jurisdicionais. In CARVALHO FILHO, José dos Santos. ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Controle da administração pública e responsabilidade do Estado*. São Paulo: RT, 2014, p. 429).

<sup>19</sup> HUTCHINSON, Tomás. *Tratado jurisprudencial y doctrinario, derecho administrativo, responsabilidad del Estado*. Buenos Aires: La Ley, 2010. p. 418.

<sup>20</sup> REPÚBLICA DE ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de La Nación. *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, tomo 301. Buenos Aires: Tall. Gráf. Mundial. S.R.L, 1979. p. 403.

<sup>21</sup> COUTO E SILVA, Almiro do. Responsabilidade extracontratual do Estado no direito brasileiro. *Revista da*

No caso em questão, os Estados e Distrito Federal foram obrigados, por meio da decisão no RE 714.139/SC, a rever sua política fiscal em face da seletividade do ICMS, com especial atenção às operações com energia elétrica e telecomunicações, expressamente qualificadas como essenciais. Para tanto, o STF concedeu um prazo de dois anos que foi suprimido pela vigência imediata LC 194/2022. Nesse caso, tem-se uma quebra de expectativas, que caráter não ordinário, mas anormal e especial.

Sobre a quebra de expectativas legítimas como ilícito reparável na perspectiva das relações federativas, em outra oportunidade registramos:

A configuração do ato ilícito derivado da atividade legislativa pode ter como base, até mesmo, uma lei constitucional, desde que se identifique uma quebra extraordinária na confiança legítima esperada nas relações recíprocas entre os entes federativos. Note-se que o ilícito, no caso de leis constitucionais, estaria calcado exclusivamente na quebra de confiança, razão por que caberia ao ente comprovar seu caráter extraordinário, derivado da alteração de uma direção normativa que era, em tese, previsível a partir dos elementos até então existentes.<sup>22</sup>

No caso em questão, a LC 194/2022 estabelece uma mudança legislativa – constitucional e lícita – mas reconhece a necessidade de indenizar Estados Distrito Federal e até os Municípios afetados com a redução repentina da arrecadação no ano de 2022. Pela via legislativa, o referido instrumento reconhece que a perda de arrecadação imediata é um dano anormal e especial, que rompe com a expectativa legítima de receita dos entes tributantes.

Veja-se que a referência à “legítima” não está atrelada a legalidade da cobrança acima do patamar, mas a previsibilidade da vigência das alíquotas mais gravosas para o exercício de 2022.

Em linhas gerais, a forma utilizada para a reparação do dano é o desconto do valor correspondente às perdas de arrecadação superiores a 5% ocorridas no exercício de 2022 (em relação ano de 2021) das parcelas dos contratos de dívida que Estados e Distrito Federal mantém em relação à União (art. 3 da LC 194/2022).

Esta reparação obriga ainda os Estados a repassarem aos Municípios valor correspondente relativo à sua quota-parte de ICMS, na proporção da deduzida dos contratos de dívida com a União. (art. 4 da LC 194/2022). Essa regra de repasse da compensação reconhece que a expectativa de receita dos Municípios, titulares de parcela da arrecadação do ICMS, também foi frustrada com a mudança abrupta.

---

*procuradoria geral do estado do Rio Grande do Sul*, n. 57, dez. 2003, p. 149-170. p. 165.

<sup>22</sup> HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e guerra fiscal do ICMS: “cortesia com chapéu alheio”*. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 41.



A modalidade de compensação das perdas arrecadatórias prevista pela LC 194/2022 representa, pois, o reconhecimento pela via legislativa de um dano decorrente da quebra de expectativas arrecadatórias legítimas (previsíveis) para o exercício de 2022 de Estados, Distrito Federal e Municípios, decorrente da imposição de um limite com vigência imediata, por meio de norma geral de ICMS, para as alíquotas aplicáveis a operações com combustíveis, gás natural, energia elétrica, telecomunicações e transporte coletivo.

#### **4. Conclusão**

A seletividade é uma limitação constitucional a poder de tributar que vincula Estados e Distrito Federal no exercício da competência para instituir o ICMS. A LC 194/2022 veicula uma norma geral ao proibir o estabelecimento de alíquotas para operações com energia elétrica, gás natural, combustíveis, telecomunicações e transporte coletivo em patamar superior àquelas que gravam operações em geral.

O limite expresso imposto à competência dos Estados e Distrito Federal pela LC 194/2022 não representa uma ofensa à autonomia dos referidos entes tributantes, uma vez que este limite já poderia ser reconstruído a partir da própria Constituição.

Embora represente um exercício lícito da competência para introduzir normas gerais, a vigência imediata da LC 194/2022 frustra expectativas de Estados, Distrito Federal e Municípios em relação às receitas de ICMS para o exercício de 2022.

O exercício, pelo Congresso Nacional, da competência de editar normas gerais de direito tributário para regular a seletividade do ICMS é uma modalidade de atuação lícita. Contudo, a forma como essa competência foi manejada, adiantando os efeitos de uma decisão que representaria perda de receitas, provocou uma quebra na confiança legítima dos Estados membros e Municípios, situação que representa um ato ilícito com repercussões negativas indenizáveis.

Nesse contexto, o mecanismo de recomposição previsto no instrumento legislativo, de um lado reconhece fato ilícito, decorrente da quebra da confiança legítima nas relações federativas e o dano emergente, fruto da perda de uma arrecadação que, até então, era previsível, e, de outro, estabelece a forma de recomposição dos erários nos níveis estadual e municipal.

#### **Referências**

ALHO NETO, João. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. *Revista de direito tributário atual*, n. 39, p. 201-225, 2018.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Responsabilidade por atos materialmente legislativos e jurisdicionais. In CARVALHO FILHO, José dos Santos. ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Controle da administração pública e responsabilidade do Estado*. São Paulo: RT, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 3. Ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Pressupostos do estudo jurídico do ICM. *Revista de Direito Tributário*, ano 5, n. 15/16, jan./jun. p. 95-114, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 714139*, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. 18 dez. 2021, pub. 15 mar. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. Princípio federativo e tributação. *Iustitia*, v. 47, n. 130, p. 162-180, jul./set. 1985.

CHIESA, Claine. *IPI – compostura das regras-matrizes e a essencialidade dos produtos como fator determinante na fixação da carga tributária*. 243f. Dissertação (Mestrado em direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira. 2001.

COUTO E SILVA, Almiro do. Responsabilidade extracontratual do Estado no direito brasileiro. *Revista da procuradoria geral do estado do Rio Grande do Sul*, n. 57, dez. 2003, p. 149-170.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (refundable tax credits) para famílias de baixa renda. *Cad. Fin. Públ.*, Brasília, n. 16, p. 311-332, dez. 2016.

HORVATH, Estevão, Le partage du pouvoir fiscal au Brésil. *Revue Française de Finances Publiques n. 100 – Nouvelle gouvernance financière publique: grands enjeux de demain*, Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. 2007.

HORVATH, Estevão. A isenção trazida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96. *Revista de Direito Tributário*, n. 71, p. 30-33, 1996.

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e guerra fiscal do ICMS: “cortesia com chapéu alheio”*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

HUTCHINSON, Tomás. *Tratado jurisprudencial y doctrinario, derecho administrativo, responsabilidad del Estado*. Buenos Aires: La Ley, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito Segundo. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 62, p. 70-77. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 1-22.

REPÚBLICA DE ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de La Nación. *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, tomo 301. Buenos Aires: Tall. Gráf. Mundial. S.R.L, 1979.

SAMPÁIO DÓRIA, Antônio. Autonomia dos Municípios. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 24, p. 419-432, 1928.

SOUZA, Rubens Gomes de. Os impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 110, p. 17-26, 1972.

TORRES, Heleno Taveira. *Teoria da constituição financeira*. 2014. 864 p. Tese (Titularidade em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ZIMMERMANN, Augusto. Federação: conceito e características. In: ALVIM, Eduardo Arruda; LEITE, George Salomão; STRECK, Lênio. *Curso de direito constitucional*. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 465-478.

Recebido em: 09/06/2023

1º Parecer em: 22/09/2023

2º Parecer em: 04/03/2024