

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ALEXANDRE FELICIANO BAINY

**A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE A
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

**PORTO ALEGRE
2012**

ALEXANDRE FELICIANO BAINY

**A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE A
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul — UFRGS — como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

PORTO ALEGRE

2012

ALEXANDRE FELICIANO BAINY

**A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE A
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Dissertação de Mestrado apresentada
junto ao Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul — UFRGS — como
requisito parcial para a obtenção do título
de Mestre em Direito

Ata n. ____/2012

Aprovada em 06 de junho de 2012

Banca Examinadora

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Examinador: Prof. Dr. Atílio Dengo

Examinador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

Examinador: Prof. Dr. Rafael Da Cás Maffini

À Paula, pelo amor, incentivo e apoio incondicionais.

Aos meus pais, Alexandre (*in memoriam*) e Luisa e a minha madrinha Rogeisa por terem me feito chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Doutor Humberto Ávila, por suas lições desde a graduação, pelas provocações e questionamentos e pela oportunidade de ser seu orientando no Curso de Mestrado.

Agradeço também aos demais professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, por toda a dedicação na transmissão do conhecimento.

Ainda, agradeço aos funcionários do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul que foram sempre prestativos para auxiliar no que fosse preciso.

Agradeço aos colegas de Curso pelo convívio e pela troca de conhecimentos e experiências.

Por fim, agradeço aos amigos Luis Felipe Spinelli e Kazan Sidharta Nassif Costa, que motivaram o meu ingresso no Curso de Mestrado e me auxiliaram desde a preparação para a seleção até o final do Curso.

RESUMO

No presente trabalho será apresentado um estudo sobre a seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços(ICMS). O ICMS é o tributo responsável pela maior parte da arrecadação dos Estados brasileiros, e a norma da seletividade é fator decisivo na configuração dessa arrecadação. A Constituição de 1988, ao instituir o ICMS, trouxe para este tributo a seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados. A partir da verificação dos textos das Constituições das legislações estaduais sobre o imposto será demonstrada a adoção da seletividade por todos os Estados da Federação. A verificação de como a tributação é aplicada pelos Estados e a comparação das alíquotas de alguns produtos irá expor o desrespeito ao critério constitucionalmente eleito para a seleção, a essencialidade dos produtos e serviços tributados. A pesquisa da jurisprudência dos Tribunais Estaduais, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal demonstrará que o tema não vem tendo a atenção que deveria em razão de sua importância.

Palavras-chave: Direito Tributário. Impostos Estaduais. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços(ICMS). Seletividade. Essencialidade.

ABSTRACT

In the present work it will be presented a study regarding the selectivity based on the essentiality in the State Value Added Tax (ICMS). The ICMS tax is responsible for most of the collection of Brazilian states, and the rule of selectivity is a decisive factor in the configuration of this collection. The 1988 Constitution, by introducing the ICMS, brought to this tax the selectivity based on the essentiality of the goods and services that are taxed. From the analysis of the texts of the Constitutions and state legislations that rule the tax, it will be showed the adoption of selectivity by all states of Brazil. The verification of how the tax is applied by States and the comparison of the rates of some products will expose the disrespect to the criterion that was constitutionally elected for the selection: the essentiality of the goods and services taxed. The research of the jurisprudence of the State Courts, of the Superior Court of Justice and of the Supreme Court will demonstrate that the issue is not receiving the deserved attention that should receive due to its importance.

Keywords: Tax Law. Value Added Tax. Selectivity. Essentiality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgRg – Agravo Regimental

Al. - Alínea

AMS – Apelação em Mandado de Segurança

Art. – Artigo

CC – Código Civil Brasileiro

CPC – Código de Processo Civil

CF – Constituição Federal

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Federal

DJ – Diário de Justiça

DJe - Diário de Justiça Eletrônico

DJU – Diário de Justiça da União

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

Inc. – Inciso

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IVC – Imposto de vendas e consignações

kwh - Quilowatt-hora

PIB – Produto Interno Bruto

Rel. – Relator

REsp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

RMS – Recurso em Mandado de Segurança

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ – Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 HISTÓRICO E CONCEITOS	17
1.1 A Legislação acerca do ICMS	17
1.1.1 Os impostos estaduais sobre o consumo nos Regimes Constitucionais Anteriores	17
1.1.2 O ICMS na Constituição de 1988	21
1.2 Conceitos Preliminares	25
1.2.1 A Norma da Seletividade em Função da Essencialidade é um Princípio ou uma Regra?	29
1.2.2 O Conceito de Seletividade	36
1.2.3 O Conceito de Essencialidade	40
1.2.3.1 A Essencialidade é Objetiva ou Subjetiva?	46
1.2.3.2 A Relação Constitucional entre Seletividade e Essencialidade	53
1.2.4 Definição da essencialidade a partir da Constituição Federal	55
2 A SELETIVIDADE NO ICMS	59
2.1 A Seletividade no ICMS é obrigatória?	59
2.2 A aplicação da seletividade em função da essencialidade nas legislações estaduais	63
2.2.1 Análise da tributação sobre a energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicações	66
2.2.2 Análise da Tributação sobre o Gás de Cozinha (GLP)	73
2.3 Controle judicial da seletividade no ICMS	76
CONCLUSÕES	91

	11
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	95
JURISPRUDÊNCIA REFERIDA	103

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tratará da seletividade no Direito Tributário Brasileiro, mais especificamente da aplicação dessa norma no que diz respeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS. A doutrina a respeito da seletividade no ICMS ainda é escassa, havendo maior profusão de estudos acerca da seletividade no tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI.

Cabe ressaltar que o instituto a ser estudado no presente trabalho não encontra semelhante nos sistemas tributários estrangeiros¹. Nos sistemas de direito comparado, em especial no direito europeu, o que se encontram são reduções de alíquotas e isenções de tributação de produtos essenciais com a finalidade de proteger o mínimo existencial², entretanto não se vislumbra uma regra específica como a constante da Constituição Brasileira.

A carga tributária brasileira é assunto de reportagens quase que diárias nos diversos meios de comunicação, especialmente em razão de seu aumento nos últimos anos. Segundo estudo divulgado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, a carga tributária brasileira no ano de 2009 correspondeu à 34,28% do PIB³. Na esfera dos Estados da Federação a maior fonte de arrecadação é o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e

¹ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 17.

² TIPKE, Klaus e Yamashita, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. 127p. p. 113.

³ Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/100312_nt16dimac_cargatribut ria.pdf. Acesso em 15/07/2010.

Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação que é instituído e arrecado por eles, o que denota a importância do estudo deste tributo.

Assim como os demais tributos, o ICMS se sujeita às normas estabelecidas na Constituição para reger o Sistema Tributário. Em relação ao ICMS, e também ao IPI, foi estabelecida uma regra específica a ser observada no momento de sua instituição, a seletividade em função da essencialidade.

A Constituição de 1988 vinculou a seletividade tributária tanto no IPI, quanto no ICMS à essencialidade dos produtos e serviços tributados. Dessa forma, a variação de alíquota dos produtos e serviços tributados somente pode ocorrer, por expressa determinação constitucional, em razão da essencialidade destes, não restando margem ao legislador ou ao governante para a escolha de qualquer outro critério⁴.

A importância do estudo da seletividade em relação ao ICMS se coloca em razão da grande importância que a arrecadação deste tributo possui no orçamento dos Estados brasileiros e, conseqüentemente, do reflexo econômico que este tributo tem perante os contribuintes. Ademais, o estudo do instituto em relação ao ICMS vem sendo feito de forma superficial em cursos gerais de direito tributário ou em artigos que analisam a seletividade do ICMS sobre determinado produto, notadamente a energia elétrica⁵. Não

⁴ A realização da seletividade está diretamente ligada ao conceito de essencialidade, que é o critério da tributação sobre bens e serviços pelo IPI e o ICMS. ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 19.

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, p. 70-77, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n.62, (jul./ago. 2008) p. 26-35.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2004. n.57, p.122-137.

foram encontradas obras publicadas que tratem da seletividade especificamente em relação ao ICMS, havendo alguns estudos e dissertações sobre o tema disponíveis em meio digital^{6 e 7}.

O estudo do tema da seletividade do ICMS em razão da essencialidade dos produtos e serviços tributados será feito no intuito de esclarecer algumas questões acerca das quais a doutrina e a jurisprudência ainda não são uníssonas. Primeiramente é necessário estabelecer se a seletividade é uma regra, e como tal não pode ser facilmente flexibilizada, ou se é um princípio que admite ponderação. A seguir, é necessário esclarecer se a Constituição facultou a adoção da seletividade pelos Estados, bem como se essa facultatividade também se aplica ao critério de seleção, ou seja, se a essencialidade dos produtos e serviços tributados é critério de observância obrigatória ou podem ser eleitos critérios diversos.

Com o objetivo de justificar as respostas às questões propostas, o trabalho será dividido em duas partes, sendo a primeira mais geral e histórica, dedicada à apresentação de conceitos necessários ao desenvolvimento e aprofundamento do tema. Será feita a exposição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias(ICM) nos regimes constitucionais anteriores, através do exame dos artigos que trataram do imposto nas Constituições a partir de 1934, seguida pela apresentação da atual conformação constitucional do instituto na Carta de 1988. A partir dessa digressão histórica será possível verificar as alterações havidas no instituto até a sua disciplina atual, as quais serão importantes para a estruturação do pensamento deste estudo, em especial para demonstrar a origem e o

⁶ BRENDA, Flávio César. **Capacidade contributiva, seletividade e ICMS: repercussões** na realização da Justiça Tributária. Disponível em: <http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_01_2005.pdf>. Acesso em: 30 maio. 2010. p.69.

⁷ MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. Disponível em: <http://www.unifor.br/tede//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=761741>. Acesso em: 30/05/2010.

significado do vocábulo “poderá” constante do inciso III, do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988.

Na sequência, o estudo dos conceitos de seletividade e essencialidade contribuirá para a delimitação do objeto do estudo. A definição destes conceitos será feita a partir da utilização da bibliografia existente em relação ao próprio ICMS e também ao IPI, imposto que há mais tempo é regido pela seletividade, possuindo por isso maior quantidade de estudos a esse respeito. Além disso, a apreciação semântica dos termos constitucionais será útil nesta etapa do trabalho. Ainda neste contexto, uma breve exposição acerca da distinção entre princípios e regras procurará demonstrar se a norma da seletividade deve ser considerada um princípio ou uma regra na Constituição vigente. A seguir estudar-se-á a relação estabelecida pela Constituição de 1988 entre seletividade e essencialidade, analisando também a vinculação, ou não vinculação, da seletividade à capacidade contributiva.

A segunda parte do trabalho tem como escopo o estudo da seletividade aplicada ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Primeiramente será proposta e respondida a pergunta sobre a existência da seletividade no ICMS adotado pelos Estados brasileiros. Também será discutido se a Constituição exige a seletividade para o ICMS ou se a adoção desta é facultativa. A verificação da obrigatoriedade da seletividade do ICMS será feita a partir dos conceitos estabelecidos na primeira parte do trabalho, visando superar as alegações simplistas de que a seletividade é obrigatória para o IPI e facultativa para o ICMS^{8 e 9}.

A seguir será feita a análise da tributação referente a certos produtos a fim de verificar se as legislações têm atendido ou não a essencialidade ao

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, 2000. p. 70.

⁹ “A seletividade, obrigatória para o IPI, é permitida em relação ao ICMS”. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 541p. p. 172.

aplicar a regra da seletividade. Tal tarefa demandará a utilização dos conceitos de seletividade e essencialidade estabelecidos na primeira parte do trabalho. Serão usados como exemplos de tributação a energia elétrica, os serviços de comunicação e o gás de cozinha. A comparação entre as alíquotas adotadas para produtos essenciais e supérfluos demonstrará a obediência ou não dos legisladores estaduais à regra da seletividade.

Por fim, uma exposição acerca da possibilidade de controle judicial do cumprimento por parte das legislações estaduais da regra da seletividade do ICMS. Espera-se demonstrar, tendo em vista a regra constitucional estabelecida que determina que a seletividade do ICMS deverá se dar em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados, ser dever do Poder Judiciário, quando provocado, analisar as alíquotas estabelecidas para o ICMS e sua adequação ao conceito de essencialidade, retirando do ordenamento pátrio as que não respeitarem o comando constitucional.

1 HISTÓRICO E CONCEITOS

1.1 A Legislação acerca do ICMS

1.1.1 *Os impostos estaduais sobre o consumo nos Regimes Constitucionais Anteriores*

O artigo 8º da Constituição de 1934 trazia a competência dos Estados para a cobrança do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC¹⁰, que incidia sobre as operações efetuadas por comerciantes ou industriais. Referido imposto deveria ter alíquota uniforme, não podendo a espécie dos produtos ser levada em consideração na fixação do tributo. O dispositivo permaneceu praticamente idêntico na Constituição de 1937, no seu artigo 23¹¹. Na vigência dessas duas Constituições havia dispositivo constitucional expresso determinando a uniformidade do tributo, ou seja, o IVC não poderia

¹⁰ Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos. (BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934)

¹¹ Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados:

I - a decretação de impostos sobre:

d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual;

§ 1º - O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos. (BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937)

variar, seja em função da espécie do produto, da origem ou do destino da operação.

A Constituição de 1946, em seu artigo 19¹², praticamente repetiu a redação das Constituições anteriores, entretanto na redação do parágrafo 5º não mais consta a vedação de distinção em razão da espécie dos produtos, permanecendo a determinação de uniformidade em razão de procedência ou destino. Em virtude disso Aliomar Baleeiro chegou a afirmar que, na vigência da Carta de 1946, o IVC “poderia ser discriminado por espécie de mercadoria”¹³.

A Constituição Federal de 1967 extinguiu o IVC e criou o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, o qual permanecia sendo um imposto uniforme, cuja alíquota única incidia sobre todos os produtos indistintamente¹⁴. A respeito da substituição do IVC pelo ICM Aliomar Baleeiro expôs que as mudanças praticamente inexisteram:

O imposto estadual do art. 23, II, da Constituição Federal sobre “operações relativas a circulação de mercadorias”, realizadas por “produtores industriais e comerciantes”, nada mais é do que o imposto sobre vendas e consignações das Constituições de 1934, 1937 e 1946. A extensão a outros

¹² Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

§ 5º - O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino. (BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946)

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063p. p.437.

¹⁴ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. ([Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968](#))

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. ([Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968](#)) (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967)

negócios, além da compra e venda já era admitida pela jurisprudência¹⁵.

O Professor Aliomar Baleeiro salienta ainda que na vigência da Constituição de 1967, tal como ocorrera nos ordenamentos constitucionais anteriores a 1946, voltou a ser vedada “discriminação por espécie de mercadoria, de sorte que a alíquota deverá ser uniforme para todos os artigos, sejam de primeira necessidade, sejam de luxo”¹⁶.

Apesar dessa determinação de uniformidade, o constituinte de 1967 estabeleceu, no parágrafo 6º do artigo 24¹⁷, que os Estados deveriam isentar do imposto sobre circulação de mercadorias aqueles bens que fossem considerados de primeira necessidade, vedando diferenciações em razão dos sujeitos das operações. Não se vislumbra ainda neste dispositivo uma norma de seletividade, mas, à semelhança do que ocorrera com o IPI na Constituição de 1946¹⁸, uma exoneração visando proteger o mínimo existencial.

Em razão dessa determinação de uniformidade o ICM era considerado um imposto fiscal, pois tinha finalidade exclusivamente arrecadatória, não se prestando a consecução de fins diversos do que angariar fundos para os cofres estatais. A alíquota do imposto deveria ser uma só para todos os produtos tributados, exceto para aqueles gêneros de primeira necessidade que poderiam ser relacionados como isentos (imunes).

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 681p. p. 485.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 681p. p. 493.

¹⁷ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
§ 6º - Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967).

¹⁸ Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre:
§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. (BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946).

Portanto, essa determinação de incidência uniforme do tributo inviabilizava sua utilização com finalidade extrafiscal, uma vez que não poderia ser utilizada a variação da alíquota com o intuito de promover qualquer fim, sem que fosse violada a Constituição. Nesse ponto é oportuno colacionar manifestação de Roque Antonio Carrazza acerca do tema:

O antigo ICM era um imposto uniforme, vale dizer, tinha as mesmas alíquotas, para todas as mercadorias. Só podia, pois, ser utilizado como instrumento de fiscalidade, carreando dinheiro aos cofres públicos, para que o Estado pudesse fazer frente as suas necessidades básicas¹⁹.

A opinião de Georgina Brasileiro não destoia disso: “Antes de 1988, a alíquota do ICM (como era denominado o ICMS) era uniforme, não variava de acordo com a mercadoria, e tinha caráter eminentemente fiscal”²⁰. Assim, em decorrência da moldura estabelecida pelas Constituições anteriores à atual, não existia seletividade no IVC, nem no ICM, que antecederam ao ICMS como impostos sobre o consumo de competência estadual.

Na vigência dos regimes constitucionais anteriores pode-se afirmar que a seletividade era obrigatória para o IPI e proibida para o ICM. O ICM somente poderia ter uma alíquota que deveria ser aplicada a todos os produtos, salvo aqueles gêneros de primeira necessidade que poderiam receber isenção (imunidade), independente de qualquer classificação.

Esta situação, como será demonstrado a seguir, veio a ser alterada com a promulgação da Constituição de 1988, a qual outorgou aos legisladores estaduais a possibilidade de escolha entre a manutenção do regime de imposto uniforme já existente ou a instituição de um novo regime de tributação através de alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade dos produtos e serviços tributados.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14^a Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 457.

²⁰ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2004. n.57, p.126.

1.1.2 O ICMS na Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988, entre outras alterações, autorizou os Estados a instituírem um novo tributo, denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS²¹:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

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; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Os Estados conseguiram aumentar a sua competência tributária, fazendo com que além da circulação de mercadorias, passassem a tributar também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, e as operações relativas a energia elétrica, derivados de petróleo e combustíveis.

O novo tributo trouxe para os legisladores estaduais a possibilidade de utilização da seletividade, que era vedada no ICM. Em outras palavras, delegou às Assembleias Legislativas a opção entre a manutenção do regime de tributação em vigor na Constituição anterior, onde o ICM possuía apenas uma alíquota que era aplicada a todos os produtos, ou a instituição de uma nova forma de tributação, com a transformação do imposto meramente fiscal em extrafiscal, através da imposição de alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade dos produtos e serviços tributados. Nesse sentido Roque

²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.

Antonio Carrazza afirma que “o atual ICMS, pelo contrário, deve ser um instrumento de extrafiscalidade”²².

A nova ordem constitucional promoveu, após décadas sem mudanças significativas na tributação sobre o consumo, uma profunda alteração nesta seara, com a criação do ICMS. A fim de melhor avaliar as circunstâncias que cercavam o momento político quando da promulgação da Constituição e da respectiva alteração do regime de tributação sobre o consumo com a instituição do ICMS, convém analisar algumas propostas de emendas apresentadas ao texto do referido artigo 153, § 2º, III durante a Assembleia Constituinte.

Nesse diapasão, merece destaque a proposta de emenda nº 2P01178, apresentada em 13/01/1988 à Comissão de Sistematização pelo constituinte José Thomaz Nonô, a qual propunha a obrigatoriedade da seletividade para o ICMS:

3o. O imposto de que trata o inciso II não será cumulativo, terá caráter seletivo, em função da essencialidade dos bens e serviços, e dele será abatido, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado...²³

A emenda proposta tornaria obrigatória a seletividade no ICMS, não deixando margem de decisão aos Estados sobre o tema. Entretanto o texto foi rejeitado no ponto em questão, tendo a Comissão de Sistematização justificado sua não aprovação por considerar que a redação proposta limitaria “a autonomia dos Estados, predefinindo a seletividade do ICMS, referentemente a um imposto que se reveste, primariamente, de função fiscal”²⁴.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 457-8.

²³ Base histórica de legislação do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/BasesHist/>>. Acesso em 15/07/2010.

²⁴ Base histórica de legislação do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/BasesHist/>>. Acesso em 15/07/2010.

Verifica-se pelo parecer que justificou a rejeição da emenda que a Assembleia Nacional Constituinte resolveu delegar à esfera de autonomia estadual a opção entre manter o ICMS fiscal e, portanto, com alíquotas uniformes como eram os seus predecessores IVC e ICM, ou adotar o ICMS extrafiscal, com alíquotas seletivas. Corrobora essa afirmação o conteúdo do parecer que rejeitou a proposta de emenda nº 01133, apresentada em 11/07/1988 à Comissão de Sistematização pelo constituinte Hélio Rosas²⁵:

A implantação da seletividade, entretanto, implica em tornar a administração do tributo bem mais complexa, exigindo períodos mais ou menos prolongados de implantação, dependendo do nível de organização de cada Estado. Por essa razão, o Projeto optou pela adoção facultativa da seletividade, pelas Unidades da Federação, que, sem dúvida, não de adotá-la, mais cedo ou mais tarde, de acordo com sua capacidade organizacional²⁶.

A partir do parecer que justificou a negativa de obrigatoriedade da seletividade pode-se perceber que o intuito da expressão “poderá” foi oportunizar aos Estados a opção de manter o ICMS fiscal, ou torná-lo extrafiscal. Além disso, a referida expressão também foi inserida no intuito de proporcionar que cada Estado tivesse autonomia para decidir o momento mais oportuno para realizar a migração das alíquotas uniformes para as alíquotas seletivas.

Tal autonomia foi outorgada em razão das diferenças sabidamente existentes entre os Estados da Federação no tocante às suas administrações tributárias. Desse modo, cada Estado poderia escolher o momento mais oportuno para a adoção da seletividade em razão das peculiaridades de seu sistema tributário e administrativo, levando em consideração que a adoção de alíquotas diferenciadas importaria em aumento da complexidade e do volume de trabalho dos fiscos estaduais.

²⁵ Propunha a supressão da expressão poderá, tornando a seletividade obrigatória. Base histórica de legislação do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/BasesHist/>>. Acesso em 15/07/2010.

²⁶ Base histórica de legislação do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/BasesHist/>>. Acesso em 15/07/2010.

A partir da promulgação da nova Constituição Federal, os Estados passaram também a promulgar suas novas Constituições para se adequar à nova Carta Magna Nacional²⁷. Verificando as Constituições dos Estados de Santa Catarina²⁸ e São Paulo²⁹ constata-se que os constituintes estaduais se limitaram a reproduzir o dispositivo acerca da seletividade presente na Carta Magna, ou seja, utilizando a expressão “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. O constituinte paranaense foi ainda mais singelo, limitando-se a declarar que ao Estado compete instituir “impostos previstos na Constituição Federal”³⁰.

Já a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul determinou a obrigatoriedade da adoção da seletividade já no ano de 1989³¹:

Art. 145 - Compete ao Estado instituir:

I - impostos sobre:

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 3º - O imposto previsto no inciso I, alínea b, atenderá o seguinte:

§ 4º - O imposto de que trata o inciso I, alínea b, será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, preferencialmente com base nas cestas de consumo familiar, conforme dispuser a lei, que também fixará as alíquotas, respeitando o disposto na Constituição Federal.

²⁷ Segundo o disposto no artigo 11 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o prazo era de 1 ano:

Art. 11. Cada Assembléia Legislativa, com poderes constituintes, elaborará a Constituição do Estado, no prazo de um ano, contado da promulgação da Constituição Federal, obedecidos os princípios desta.

²⁸ Artigo 131, inc. III. (SANTA CATARINA. Constituição, 1989. **Constituição do Estado de Santa Catarina de 05 de outubro de 1989**).

²⁹ Artigo 165, § 2º, 3. (SÃO PAULO. Constituição, 1989. **Constituição do Estado de São Paulo de 05 de outubro de 1989**).

³⁰ Artigo 129, inc. I. (PARANÁ. Constituição, 1989. **Constituição do Estado do Paraná de 05 de outubro de 1989**).

³¹ RIO GRANDE DO SUL. Constituição, 1989. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 03 de outubro de 1989**.

Vislumbra-se que o constituinte estadual do Rio Grande do Sul, após a edição da Constituição Federal, entendeu por bem adotar o ICMS extrafiscal, vinculando o legislador estadual a tal escolha. Deste modo, não resta alternativa ao legislador ordinário gaúcho a não ser a adoção do ICMS extrafiscal seletivo, devendo ser usada a essencialidade das mercadorias e serviços como critério de diferenciação.

De acordo com o exame do texto constitucional vigente, e dos anais da Assembleia Nacional Constituinte da qual decorre, constata-se que não era intenção do constituinte obrigar os Estados a adotarem o ICMS seletivo, outorgando a opção de não adoção da seletividade, a qual estava fundada principalmente a questões técnicas, uma vez que poderia ser inviável para diversos Estados a implantação do imposto seletivo. Através da facultatividade da adoção do imposto seletivo o constituinte procurou deixar uma margem de liberdade, de modo que cada Estado pudesse adotar a seletividade no momento em que constatasse estar sua estrutura administrativa adequada ao controle dessa modalidade de tributo.

A fim de viabilizar um melhor entendimento da disciplina do ICMS proposta pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 153, § 2º, III, a análise dos termos utilizados no referido dispositivo mostra-se fundamental. Além disso, também é essencial a definição da classificação da norma da seletividade como regra ou princípio. Esses serão os temas debatidos na sequência deste estudo.

1.2 Conceitos Preliminares

Antes de iniciar a exposição dos conceitos que compõem a norma da seletividade na Constituição Federal, cabe destacar o método que será adotado para a sua apreciação. A fim de possibilitar a aplicação da regra da seletividade em função da essencialidade é necessário o estabelecimento de

seu conteúdo normativo, e para isso é indispensável que se estabeleçam os significados dos termos que compõem a norma.

Nesse sentido, de suma importância é a lição de Humberto Ávila na obra *Teoria dos Princípios*:

pode-se afirmar que o intérprete não só constrói, mas *reconstrói* sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso linguístico e construídos na comunidade do discurso. Expressões como "provisória" ou "ampla", ainda que possuam significações indeterminadas, possuem núcleos de sentidos que permitem, ao menos, indicar quais as situações em que certamente não se aplicam: *provisória* não será aquela medida que produz efeitos ininterruptos no tempo; *ampla* não será aquela defesa que não dispõe de todos os instrumentos indispensáveis à sua mínima realização. E assim por diante. Daí se dizer que *interpretar é construir a partir de algo*, por isso significa *reconstruir*: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados *núcleos de sentidos*, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistem ao processo interpretativo individual³².

A construção ou reconstrução do significado de uma palavra utilizada em um texto legal ou infralegal, ainda quando a expressão contenha alguma carga de imprecisão, não pode ser considerada como livre. Forçoso notar que tal reconstrução deve ater-se aos sentidos mínimos que a expressão possui no seio social e na legislação já existente, bem como ao contexto no qual se encontra inserida.

O Supremo Tribunal Federal já emitiu pronunciamento acerca dos limites da interpretação dos termos expressos na Constituição ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 166772, que ficou assim ementado:

INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação a ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e

³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p. 33.

humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" - Celso Antônio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele. **CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios...(RE 166772, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994 PP-34896 EMENT VOL-01771-04 PP-00703 RTJ VOL-00156-02 PP-00666)**

O Ministro Marco Aurélio bem resumiu a questão do limite da interpretação dos vocábulos ao proferir o voto condutor da corrente majoritária no acórdão supracitado:

Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio de sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos.³³

O Supremo Tribunal Federal voltou a enfrentar a questão dos signos e dos limites de sua interpretação ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950³⁴ no qual o ministro Cezar Peluso exarou voto digno de nota:

³³ Brasil, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 166.772. Relator Ministro Marco Aurélio. p 14

³⁴ CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º

As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas, *“esto es, tienen un campo de referencia indefinido consistente en un foco o zona central y una nebulosa de incertidumbre”*. Mas isso também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está *“autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir”*.

Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a reconstrução semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem.³⁵

É o conteúdo mínimo das palavras que garante a existência e a coerência da comunicação, seja ela falada ou escrita. A comunicação e o entendimento entre as pessoas somente se torna possível em virtude do respeito aos conteúdos semânticos mínimos dos signos. É o acordo acerca desse conteúdo mínimo que permite que as pessoas se entendam.

No transcorrer desta parte do estudo será buscado o sentido mínimo das expressões seletividade e essencialidade, a fim de possibilitar a delimitação do conteúdo e a avaliação de como a norma de seletividade do ICMS em função da essencialidade vem sendo aplicada pelos legisladores estaduais e pelos Tribunais. Antes disso, faz-se necessária a definição da natureza jurídica da norma que institui a seletividade em relação ao ICMS na Constituição Federal de 1988, se regra ou princípio.

DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

³⁵ Brasil, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 357.950. Relator Ministro Marco Aurélio p.21 e 22

1.2.1 A Norma da Seletividade em Função da Essencialidade é um Princípio ou uma Regra?

O estudo da norma que regula a seletividade no ICMS prevista no artigo 155, § 2º, inc. III, da Constituição Federal, passa necessariamente pela definição de sua natureza jurídica: se regra ou princípio. As distinções e fatores dissociantes propostos por Humberto Ávila serão utilizados como referencial teórico para o presente trabalho.

O primeiro deles é o critério da natureza do comportamento prescrito, segundo o qual as regras podem ser diferenciadas dos princípios “quanto ao modo como prescrevem o comportamento”. De um lado tem-se que as regras são “normas imediatamente descritivas”, uma vez que estabelecem permissões, obrigações e proibições através da descrição da conduta a ser seguida. De outro lado, “os princípios são normas imediatamente finalísticas”, pois indicam um “estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de certos comportamentos”. Em suma, é possível afirmar que os princípios determinam a “realização de um fim juridicamente relevante”, enquanto as regras preveem comportamentos³⁶.

As considerações acerca desse critério de dissociação deixam transparecer que regras e princípios, apesar da necessidade de serem distinguidos, possuem correlação, pois ambos dizem respeito a fins e condutas: “as regras preveem condutas que servem à realização de fins devidos, enquanto os princípios preveem fins cuja realização depende de condutas necessárias”³⁷.

Uma análise da norma da seletividade através desse primeiro critério demonstra que se trata de uma regra, pois ela descreve uma permissão

³⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.71.

³⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.73.

“poderá ser seletivo”, que autoriza o legislador estadual a adotar a conduta prevista, qual seja, aplicar alíquotas diferenciadas aos produtos em função de sua essencialidade. Não é possível encontrar diretamente na norma do artigo 155, § 2º, III, a indicação de um estado de coisas a ser atingido. Ainda que se possa entender que a seletividade esteja vinculada aos objetivos de justiça fiscal e de satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, tais objetivos são mediatos, e decorrem da aplicação da norma.

Frederico Seabra de Moura, que também utiliza as definições de Humberto Ávila, conclui pela classificação do artigo que se refere à seletividade no IPI como regra, sendo que a mesma conclusão também pode ser aplicada ao ICMS:

diante dessa construção teórica, a seletividade enquadra-se como uma regra, pois determina um comportamento (aplicar alíquotas seletivas) em nome de um fim (a justiça, através da desoneração de produtos essenciais)³⁸.

O segundo critério de dissociação apresentado por Humberto Ávila é o da natureza da justificação exigida:

A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma averiguação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária³⁹.

No tocante às regras, a determinação maior do comportamento “em razão do caráter descritivo ou definitório do enunciado prescritivo”, faz com que para a justificação da aplicação das regras o aplicador deva “argumentar de modo a fundamentar uma avaliação de correspondência da construção factual à descrição normativa e à finalidade que lhe dá suporte”. Não sendo

³⁸ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A Seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade in: **Revista de Direito Tributário da APET**. v. 11, p. 93-119, 2006. p. 98-100.

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.73.

imediatamente relevante a previsão sobre estados futuros de coisas, por isso é possível afirmar que ao invés de um “elemento finalístico” as regras possuem um “elemento descritivo”⁴⁰.

Podem ocorrer casos em que embora a construção factual corresponda plenamente à descrição normativa, a aplicação da norma irá violar a finalidade que lhe dá suporte, são os casos difíceis. Nesse caso, o aplicador poderá, mediante um maior esforço, justificar a superação da regra em razão da excepcionalidade do caso.

Já no que se refere aos princípios, o elemento descritivo é substituído pelo elemento finalístico, obrigando o aplicador a argumentar para fundamentar “uma avaliação de correlação entre os efeitos da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido”. Como não há necessidade de demonstração de correspondência, “o ônus argumentativo é estável, não havendo casos fáceis e casos difíceis”⁴¹.

Aplicando-se à norma da seletividade insculpida no artigo 155, §2º, III, da Constituição este critério constata-se mais uma vez que ela se apresenta como uma regra. Uma vez verificado que o legislador estadual estabeleceu mais de uma alíquota para o ICMS, o critério de distinção entre os produtos que serão alocados em uma alíquota ou noutra deverá ser a essencialidade deles, ficando vedado ao legislador alegar que utilizou outro critério para atingir algum objetivo do Estado.

O terceiro critério para a dissociação entre regras e princípios trazido por Humberto Ávila consiste na medida de contribuição para a decisão:

Os princípios consistem em normas *primariamente complementares e preliminarmente parciais*, na medida em

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.73-75.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.73-75.

que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não tem a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada da decisão.

Já as regras consistem em normas *preliminarmente decisivas e abarcantes*, na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões.

Os princípios possuem, pois, *pretensão* de complementariedade, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão. *Os princípios são pois, normas com pretensão de complementariedade e de parcialidade.*

As regras possuem, em vez disso, pretensão terminativa, na medida em que, sobre pretenderem abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a pretensão de gerar uma solução específica para a questão. O preenchimento das condições de aplicabilidade é a própria razão de aplicação das regras. *As regras são, pois, normas preliminarmente decisivas e abarcantes*⁴².

A leitura da norma da seletividade em relação ao ICMS demonstra que também por este critério ela deve ser considerada uma regra. Decidindo o legislador estadual pela aplicação de alíquotas seletivas, a decisão do critério pelo qual se dará a seletividade já está dada: será a essencialidade dos objetos tributados. Não é possível sustentar que seja aberto espaço ao legislador ordinário para que, utilizando-se de outras razões, estabeleça critério distinto para a diferenciação das alíquotas.

Uma vez mais Frederico Seabra de Moura considera que a seletividade se enquadra como regra:

enquadramos a seletividade como regra: ela tem a pretensão de gerar uma solução específica, determinando que o legislador do IPI aja de determinada maneira no tocante às alíquotas. Se princípio fosse, ela meramente auxiliaria à

⁴² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.76-77.

tomada de decisão do legislador do IPI; não geraria uma solução específica⁴³.

A partir das premissas e critérios de dissociação transcritos acima Humberto Ávila propõe os seguintes conceitos para regras e princípios:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção⁴⁴.

Ainda no mesmo livro Humberto Ávila faz uma análise das duas principais correntes doutrinárias acerca da distinção entre regras e princípios. A primeira é a que propõe a chamada distinção fraca, segundo a qual princípios são normas com elevado grau de abstração e generalidade, exigindo, em sua aplicação, um elevado grau de subjetividade por parte do aplicador; já as regras denotariam pouco ou nenhum grau de abstração e generalidade, e por isso sua aplicação seria praticamente sem influência da subjetividade do intérprete. Essa é a concepção que deu origem a “afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas-mestras ou os valores do ordenamento jurídico sobre o qual irradiam seus efeitos”⁴⁵.

⁴³ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A Seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade in: **Revista de Direito Tributário da APET**. v. 11, p. 93-119, 2006. p. 98-100.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.78-79.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.84.

Após tecer críticas a esta concepção Humberto Ávila ressalta que o fato desta doutrina permitir a confusão entre princípios e regras não é mera questão semântica, mas tem consequências graves:

Tratar-se-ia de uma disputa terminológica se não surgissem dois problemas fundamentais: de um lado, se não fossem atreladas às normas comentadas determinadas propriedades que elas em verdade, não tem – alto grau de generalidade e abstração; de outro lado, se não fosse atrelada à definição das referidas normas uma consequência específica para a sua aplicação – alto grau de subjetividade. Sendo essas as características, a doutrina, de um lado, cai em contradição e, de outro – o que é bem pior – legitima a flexibilização na aplicação de uma norma que a Constituição, pela técnica de normatização que utilizou, queria menos flexível⁴⁶.

A segunda corrente é a que propõe a chamada distinção forte, fundada nos estudos de Ronald Dworkin e Robert Alexy, preconizando que a distinção entre princípios e regras residiria no modo de aplicação e no modo de solução de antinomias. Quanto ao modo de aplicação as regras seriam aplicadas mediante subsunção, através do confronto do fato com o preceito normativo; já os princípios seriam aplicados mediante ponderação, através do estabelecimento de dimensões de peso em razão do caso concreto. Quanto ao modo de solução de antinomias o conflito entre regras ocorreria no plano abstrato, implicando na declaração de invalidade de uma das normas envolvidas, caso não seja aberta uma exceção; o conflito entre princípios ocorreria no plano concreto, e não implicaria na declaração de invalidade de um dos princípios, apenas no estabelecimento de uma norma de prevalência para o caso concreto⁴⁷.

Ao tecer críticas a esta concepção Humberto Ávila mais uma vez destaca que o fato desta doutrina permitir a confusão entre princípios e regras ultrapassa os limites da disputa terminológica:

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.86.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.87.

Tratar-se-ia de uma disputa terminológica se não surgisse um problema fundamental: a atribuição de uma consequência específica para a aplicação das normas – suscetibilidade de superação mais flexível em virtude de razões contrárias. Sendo essas as características dos princípios, a doutrina, de um lado cai em contradição e, de outro – e o que é bem mais grave – legitima a fácil restringibilidade de uma norma que a Constituição, pela técnica de normatização que adotou, queria menos flexível⁴⁸.

Dessa doutrina decorre a concepção de que “descumprir um princípio é mais grave do que descumprir uma regra. Em geral, o correto é o contrário: descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio”. Também se encontra vinculado a essa doutrina o pensamento de que em caso de conflito entre um princípio e uma regra deve prevalecer o primeiro. Pelo entendimento aqui exposto a prevalência deve ser da regra⁴⁹.

Diante do exposto, fica evidente que a norma insculpida no artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal se adequa ao conceito de regra e não ao de princípio. A regra que estabelece a seletividade para o ICMS outorga ao legislador a opção para escolher entre manter uma alíquota única para o imposto ou criar mais de uma alíquota, determinando que a classificação das mercadorias e serviços para o caso de adoção de alíquotas diversas deverá ser realizada em razão de sua essencialidade.

Ainda que se possa afirmar que a aplicação da essencialidade leva a promoção da dignidade da pessoa humana (através da facilitação do acesso aos gêneros de primeira necessidade) e da justiça social, que são fundamentos da República, a avaliação da promoção ou não desses fins não deve fazer parte do processo de aplicação da regra. Na aplicação da regra da seletividade deve ser verificado se o legislador estadual, ao instituir o ICMS, estipulou mais de uma alíquota para o imposto (ou outra forma de variação quantitativa da tributação), tendo agido desta forma há a incidência da regra.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.84.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p.90.

No mesmo sentido é o posicionamento de Regiane Binhara Esturilio, afirmando ser a seletividade uma regra:

A seletividade é uma norma porque prevista na Constituição Federal e portanto deve ser observada e aplicada, mas como regra e não na condição de princípio constitucional tributário. E essa afirmação não diminui a importância nem a força das regras. Ao contrário, no caso concreto sua rigidez é imperiosa⁵⁰.

Diante do exposto fica evidente que as normas que tratam da seletividade no IPI e no ICMS consistem em regras, e em decorrência disso possuem uma maior rigidez na sua aplicação, não podendo ser afastadas sem razões extraordinárias que justifiquem sua não aplicação.

Definido isso, passa-se ao estudo das palavras que compõem a regra da seletividade em função da essencialidade, a fim de desvendar seu conteúdo normativo e possibilitar uma avaliação acerca de sua aplicação.

1.2.2 O Conceito de Seletividade

Segundo o Dicionário Aulete “seletividade” significa “qualidade de seletivo”⁵¹. E, segundo a mesma fonte, “seletivo” significa “referente a seleção”⁵². E “seleção” significa “1. Ação ou resultado de selecionar, de escolher 2. Escolha criteriosa e fundamentada”⁵³.

⁵⁰ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 103.

⁵¹ Disponível em: http://aulete.uol.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbetes&pesquisa=1&palavra=seletividade&x=0&y=0. Acesso em 15/11/2011.

⁵² Disponível em: http://aulete.uol.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbetes&pesquisa=1&palavra=seletivo. Acesso em 15/11/2011.

⁵³ Disponível em: http://aulete.uol.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbetes&pesquisa=1&palavra=sele%E7%E3o. Acesso em 15/11/2011.

Assim, seletividade, que decorre de seleção, significa classificação e distinção de determinados objetos em razão de um dado critério. Em se tratando de Direito Tributário, imposto seletivo é aquele em que o valor devido pelo contribuinte varia para mais ou para menos em função de um critério escolhido pelo legislador ou pelo constituinte. Nesse sentido é a lição do Hugo de Brito Machado:

Seletivo é o mesmo que selecionador, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios⁵⁴.

No Direito Tributário Brasileiro tal instituto já era conhecido antes de sua implantação no ICMS pela Constituição de 1988, pois havia sido instituído na disciplina do IPI desde a Constituição de 1967⁵⁵. Aliomar Baleeiro, comentando o artigo 48 do Código Tributário Nacional, que trata do IPI⁵⁶, afirma que “seletividade quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias”⁵⁷. Já Regiane Binhara Esturilio define a seletividade como sendo “uma técnica tributária, uma maneira para onerar menos os bens e serviços essenciais em relação aos demais bens e serviços”⁵⁸.

Essa discriminação das mercadorias com diferenciação do valor devido em razão de determinado critério tem como consequência a transformação do tributo, no caso o ICMS, em extrafiscal. Isso porque, variando o valor do

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n.155, ago. 2008. p. 49-50

⁵⁵ Artigo 22, § 4º - Ô imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967).

⁵⁶ Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos. (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, disponível em www.planalto.gov.br)

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063p. p.347.

⁵⁸ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 103.

tributo devido em função de critérios estabelecidos pelo constituinte, para o IPI e o ICMS a essencialidade dos produtos e serviços, o tributo deixa de ter função meramente arrecadatória e passa a intervir na atividade econômica e na vida dos indivíduos⁵⁹.

Acerca do conceito de seletividade e do critério de seleção eleito pelo constituinte para o IPI e o ICMS, Leandro Paulsen assim se manifesta:

Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado), sendo que o critério para tal seletividade é dado pelo próprio constituinte: o grau de essencialidade do produto⁶⁰.

O critério a ser utilizado para a discriminação das mercadorias e serviços no caso de adoção da seletividade no ICMS foi eleito de forma taxativa pelo constituinte como sendo a essencialidade. Assim, caso o legislador infraconstitucional adote o ICMS extrafiscal a variação das alíquotas somente poderá ocorrer em razão da essencialidade dos produtos e serviços tributados. Manifestando-se sobre o assunto, em obra dedicada ao IPI, Eduardo Domingos Bottallo assevera que:

A carga econômica do IPI haverá de ser distribuída diversamente, conforme a utilidade social do produto industrializado que está sendo colocado no mercado, daí emergindo, com naturalidade a ideia de que operações praticadas com “produtos industrializados de alta significação social” (no plano individual ou coletivo) deverão ser exoneradas da incidência do IPI⁶¹.

Ou seja, a efetivação da seletividade ocorre através da variação da carga tributária incidente sobre os produtos e serviços, na inversa proporção de sua essencialidade. Parcela da doutrina assegura que a seletividade

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n.155, ago. 2008. p. 50

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. 1432 p. p. 309.

⁶¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética. 2009. p. 56.

somente pode ser implementada através da variação de alíquotas, entretanto não há qualquer empecilho à utilização de variações na base de cálculo. A possibilidade de conformação da seletividade do ICMS por técnicas outras que não a variação de alíquotas é corroborada por Roque Antonio Carrazza:

A seletividade no ICMS poderá ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc.

Também as resoluções do Senado que fixam as alíquotas mínimas e máximas do ICMS poderão perfeitamente ser seletivas em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços.

É com a adoção do mecanismo de variação de alíquotas, porém, que a seletividade no ICMS torna-se mais facilmente alcançável. As alíquotas deste imposto devem, pois, ser, o quanto possível, discriminadas por espécie de mercadoria ou de serviço⁶².

Como visto, a variação da base de cálculo do imposto também pode ser utilizada como uma forma de alterar o valor do tributo, sendo utilizada em alguns casos para contornar a regra constitucional que impede o estabelecimento de alíquotas internas inferiores àquelas praticadas nas operações interestaduais⁶³. Ora, é sabido que a alíquota incide sobre a base de cálculo, de modo que a redução da base de cálculo importará numa tributação menor, sem alteração da alíquota nominal⁶⁴. Assim, por exemplo, uma alíquota nominal de 12%, se aplicada sobre uma base de cálculo reduzida para 58,333%, implicará em um valor de imposto a pagar equivalente ao de uma alíquota de 7%.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 460-461.

⁶³ Art. 155: VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988).

⁶⁴ A quantia de dinheiro objeto de cada obrigação concreta, emergente de cada fato imponible, se determina pela aplicação da alíquota à base calculada, que resulta do dimensionamento do fato imponible, segundo os critérios da base de cálculo. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. 8ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 118.

Estabelecido que imposto seletivo é aquele em que há variação da expressão econômica em razão de determinado critério, e esclarecido que a variação da quantia de imposto devida pode ser obtida tanto pela variação da alíquota quanto pela variação da base de cálculo, é necessário passar ao estudo do critério de seleção. Como dito anteriormente, a Constituição estabeleceu a essencialidade das mercadorias ou serviços tributados como critério de seleção no caso do ICMS, diante disso torna-se imprescindível estabelecer o conceito de essencialidade para fins de sua utilização como critério de classificação dos produtos e serviços a serem tributados.

1.2.3 O Conceito de Essencialidade

O dicionário Aulete traz a definição de “essencialidade” como sendo: “qualidade do que é essencial”⁶⁵. E define “essencial” como: 1. Que constitui a essência de alguma coisa; BÁSICO; FUNDAMENTAL; 2. Indispensável, imprescindível; 7. A coisa principal; o indispensável; o fundamental”⁶⁶. Fica claro que a essencialidade no ICMS deve estar vinculada a produtos e serviços básicos e indispensáveis.

Discorrendo acerca do significado do vocábulo essencial, Humberto Ávila assevera que:

“Essencial” significa algo que é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões

⁶⁵ Disponível em: http://aulete.uol.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbete&pesquisa=1&palavra=essencialidade. Acesso em 15/11/2011.

⁶⁶ Disponível em: http://aulete.uol.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbete&palavra=essencial. Acesso em 15/11/2011.

valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem⁶⁷.

Assim, pode-se afirmar que produtos e serviços essenciais, em um enfoque jurídico, seriam aqueles necessários à implementação e manutenção de uma vida digna. E essa vida digna é alcançada através da facilitação do acesso aos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição. Em virtude disso, Regiane Binhara Esturilio afirma:

interpretando-se sistematicamente a Constituição pode-se afirmar que essencial é a qualidade de um produto, mercadoria e/ou serviço de ser indispensável à satisfação de uma ou várias categorias de necessidades como moradia (equivalente à denominada habitação – artigo 15 da CF/1946); alimentação; educação; saúde (antes restrita ao denominado tratamento médico – artigo 15 da CF/1946); lazer; vestuário; higiene; transporte; trabalho e segurança. Os dois últimos, embora expressos como direitos sociais (artigo 6º), não estão incluídos no salário mínimo (artigo 7º, inciso IV), que se espera seja suficiente ao custeio das despesas com todos os itens referidos⁶⁸.

Segundo as lições de Aliomar Baleeiro seriam considerados essenciais aqueles produtos adequados “à vida do maior número de habitantes do país”⁶⁹. Ou seja, a essencialidade do produto estaria diretamente ligada à sua utilidade para a população, sendo certo que quanto mais básico for um produto ou serviço, mais pessoas dele necessitarão.

Ao propor a definição de essencialidade, Hugo de Brito Machado a restringe apenas “ao absolutamente necessário, o indispensável”. Assim, para o renomado jurista “mercadoria essencial é aquela sem a qual se faz inviável a subsistência das pessoas, nas comunidades e nas condições de

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. 601p. p. 380.

⁶⁸ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 122.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063p. p. 347-348.

vida atualmente conhecidas entre nós”⁷⁰. Entretanto, a essencialidade aplicada ao Direito Tributário não deve ser tão restrita, não devendo prosperar uma interpretação que a limite apenas às necessidades biológicas dos seres humanos.

O conceito de essencialidade deve ser interpretado de forma mais ampla, de modo a abarcar também outros produtos e serviços que façam parte de um padrão mínimo de vida digna em determinada sociedade, padrão este que deve se adequar aos parâmetros constitucionalmente estabelecidos. Tal afirmação é corroborada por Henry Tilbery, em seu estudo sobre a essencialidade na tributação, ao afirmar que a definição de essencialidade “vincula-se a um ‘*padrão mínimo de vida*’, não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão, o qual, evidentemente, varia conforme época e lugar”⁷¹.

Um dos extremos da essencialidade estaria ligado àquilo que é o mínimo necessário à sobrevivência⁷². O outro extremo seria o daqueles produtos notadamente supérfluos, que não são, utilizando-se a classificação das benfeitorias do direito civil, nem necessários, nem úteis⁷³. Entre esses dois extremos seria necessário distribuir os produtos em razão da variação de sua essencialidade em alíquotas maiores ou menores conforme se aproximassem mais de um ou outro extremo.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n.155, ago. 2008. p. 51

⁷¹ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). **Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 309-348. P. 326.

⁷² MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A Seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade in: **Revista de Direito Tributário da APET**. v. 11, p. 93-119, 2006. p. 112-3.

⁷³ Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.
§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.
§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.
§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore. (BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002)

Segundo Henry Tilbery, essa graduação se daria em função da utilidade e não da essencialidade, uma vez que este termo, por ser um superlativo, não admitiria graduações:

O termo essencialidade no sentido de “indispensabilidade” é, conceitualmente, um superlativo, não admitindo, de rigor, graduação comparativa.

Quando procuramos estabelecer para diversos bens uma escala de acordo com o grau de intensidade das necessidades, que esses bens satisfazem, estamos aplicando critério da “*utilidade*”(não da “essencialidade” no estrito sentido da palavra).⁷⁴

Entretanto, no campo do Direito Tributário é amplamente aceita a possibilidade de graduação da essencialidade dos produtos e serviços tributados. Nesse sentido é o posicionamento de Rosane Danilevicz ao manifestar que em razão da graduação da essencialidade o ônus tributário irá variar:

considerando que a essencialidade pode ser graduada, o ônus tributário poderá não existir em sendo o caso de tributação sobre bens e serviços absolutamente essenciais às necessidades primárias da população, ou ser fixada em escala ascendente, variando para mais na proporção da menor utilidade social dos mesmos. Portanto, a alíquota varia em razão inversa da utilidade do bem⁷⁵.

A definição dos produtos essenciais e supérfluos não é tarefa simples, pois a par de situações em que a essencialidade de um determinado produto resta evidente, haverá outras em que será difícil a classificação. A comparação entre os produtos, de modo a ir formando uma escala de essencialidade resulta na diminuição, mas não na eliminação destes casos difíceis. Nesse sentido é a lição de Ricardo Lobo Torres:

⁷⁴ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). **Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 309-348. P. 321.

⁷⁵ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação in: **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário**. n.3 - Porto Alegre: FESDT, 2009.

A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.

Com efeito quando se tratar de bens necessários a sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional.⁷⁶

Outra questão que deve ser levada em consideração em relação à essencialidade diz respeito à mutabilidade deste conceito em razão do tempo e do espaço. Esta mutabilidade deve-se às alterações das necessidades das populações de lugares diferentes, e também à evolução dessas necessidades com o passar do tempo. Nesse sentido é precisa a lição de Ricardo Lobo Torres:

A noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos de indústria podem ter conotação de bens de luxo na fase inicial de sua produção, mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre⁷⁷.

A evolução da tecnologia e da ciência acaba por incorporar novos produtos e serviços que são úteis por tornarem a vida das pessoas mais fácil ou agradável. Alguns desses produtos acabam tomando uma importância tão grande que de úteis passam a necessários, como é o caso da energia elétrica que no final do século XIX era um produto de luxo, acessível a poucos, vindo a tornar-se indispensável a uma vida digna nos dias atuais⁷⁸.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Oliveira Rocha, mar, 1997. n.18, p.95.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Oliveira Rocha, mar, 1997. n.18, p.94-102. p.97.

⁷⁸ FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>. Acesso em: 25/09/2010. p. 99.

Outro exemplo que bem demonstra a mutabilidade do conceito de essencialidade no tempo é o cigarro. Hoje em dia a tributação sobre o cigarro é feita com alíquotas elevadíssimas no IPI e pela alíquota máxima do ICMS em quase todos os Estados⁷⁹ pois, além de ser um produto supérfluo, os avanços da medicina demonstraram de forma clara os prejuízos que o fumo acarreta à saúde não só do fumante, mas de todos aqueles que convivem com ele. No entanto, não era essa a visão da doutrina na década de 1970, como deixa claro este excerto do artigo de Henry Tilbery:

Por isso, considero o fumo e as bebidas alcoólicas – se gozadas em escala moderada – em nossos dias, como semi-necessidade⁸⁰.

Para o cumprimento da determinação constitucional de tributar os bens e serviços em razão de sua essencialidade é imprescindível que o legislador acompanhe essa evolução da sociedade, alterando a tributação sobre os produtos que forem tendo seu grau de essencialidade alterado. A não realização dessa adequação da legislação poderá implicar em violação da Constituição, pois produtos que se tornaram essenciais em razão da evolução social restarão tributados de forma não compatível com sua condição.

Dessa forma, é necessário um comprometimento dos Poderes Legislativo e Executivo no sentido de realizar periódicas revisões no enquadramento dos produtos em relação a sua essencialidade, de modo a refletir as alterações ocorridas na sociedade.

Denota-se das afirmações acima que o sentido da essencialidade deve ser construído pelo intérprete em consonância com o momento e o local de

⁷⁹ Fonte: <http://www.aspercontabilidade.com.br/downloads/ICMS.pdf>

⁸⁰ TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). **Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 309-348. P. 330.

sua definição. Calha aqui a ressalva feita pelo Humberto Ávila acerca desse processo:

Afirmar que o significado depende do uso não é o mesmo que sustentar que ele só surja com o uso específico e individual. Isso porque há traços de significado mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem⁸¹.

Assim, no que diz respeito ao presente estudo, o intérprete, seja o legislador, seja o administrador, não se encontra plenamente livre para considerar essencial ou supérfluo um produto. Deve ater-se à realidade fática que o circunda, de modo que sua escolha possa ser justificada, pois, se esta não estiver bem fundamentada, a escolha poderá ser questionada perante o Poder Judiciário, vindo a ser declarada inconstitucional.

Como dito, há casos em que a essencialidade de certo bem ou serviço é evidente, enquanto noutros irrefutável é a sua superfluidade, mas há casos limítrofes que se situam em uma zona cinzenta. Nos primeiros, praticamente resta anulada a liberdade da escolha da alíquota, pois sendo evidentemente essencial o produto ou serviço, a alíquota deve ser reduzida, do contrário, deve ser elevada. Já nos casos limítrofes a liberdade de escolha é maior, podendo ser justificável tanto uma alíquota menor quanto uma maior, sendo tal opção discricionária.

1.2.3.1 A Essencialidade é Objetiva ou Subjetiva?

A resposta ao questionamento em relação à objetividade ou subjetividade da essencialidade se coloca como mais um instrumento para a definição dos produtos essenciais para os fins de classificação tributária. Já foi exposto que a essencialidade do produto ou serviço decorre de sua aptidão à satisfação das necessidades da população, e que em razão disso pode sofrer variações em razão do tempo e do lugar considerados na

⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p. p 32.

avaliação, e que deve ser observada a necessidade de promoção dos direitos e garantias instituídos pela Constituição. A esse propósito, oportunas as considerações trazidas por Regiane Binhara Esturilio, no sentido de que:

num determinado momento e local, aquilo que é essencial simplesmente o é, devendo ser indiferente para a legislação e a administração a condição pessoal daquele que suportará o ônus financeiro do encargo tributário, pois a essencialidade é igual para todos, é objetiva, independente das capacidades contributivas de cada um individualmente, merecendo receber a classificação como “essencial” a partir do ponto de vista da generalidade⁸².

Não é diferente a posição de Adolpho Bergamini ao afirmar que para a seletividade do ICMS não importam quaisquer critérios extrínsecos à operação tributada, uma vez que esta se realiza exclusivamente em função da mercadoria comercializada ou do serviço prestado⁸³.

Sendo assim, a essencialidade deve ser aferida em razão das características do produto, sendo irrelevante a quantidade adquirida ou se o adquirente do produto é pobre ou rico, pois são variáveis que em nada alteram a substância do produto ou serviço adquirido. Nesse sentido Frederico Seabra de Moura, em artigo sobre a seletividade no IPI, assim se manifesta:

O IPI varia em função da *essencialidade do produto*, e nada mais. É critério constitucional e, portanto, inescapável. Ao legislador do IPI não importa se quem vai consumir açúcar é rico ou pobre. A essencialidade desse produto para o consumo diário das pessoas – ricas ou pobres – determina que sobre ele incida uma alíquota baixa, ou mesmo nula. Sob esse mesmo raciocínio, pouco importa se quem consome

⁸² ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 143.

⁸³ BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de Estudos Tributários**: Porto Alegre, n.62, (jul./ago. 2008) p. 40.

aguardente é milionário ou indigente: a nocividade desse produto recomenda que se aplique uma alta alíquota de IPI⁸⁴.

Tais afirmações, ainda que feitas em relação ao IPI, aplicam-se plenamente no tocante à seletividade no ICMS, de modo que os produtos considerados essenciais assim permanecem até que alguma alteração no tecido social faça com que deixem de ser importantes para a coletividade. Não há razões que justifiquem validamente a utilização de critérios quantitativos para a alteração de alíquotas de produtos essenciais, importando tal alteração em verdadeiro desrespeito à regra da seletividade.

É sustentada pela jurisprudência a constitucionalidade e o respeito à seletividade representada pelo estabelecimento nas legislações estaduais de limites ao consumo de energia elétrica com isenção ou redução da alíquota do ICMS, que será objeto de análise na sequência do presente estudo. Um exemplo pode deixar mais claro o absurdo que essa teoria encarta.

Imagine que uma dona de casa, ao fazer as compras do mês no supermercado, resolva adquirir alguns quilos extras de açúcar, a fim de preparar algumas guloseimas para seus filhos. No momento do pagamento das compras, seria informada pela operadora do caixa que o valor do açúcar não seria o marcado na prateleira, mas sofreria um acréscimo de x%. Surpresa com a afirmação e exigindo uma explicação, a dona de casa ouviria, após chamar o gerente do estabelecimento, que segundo a legislação estadual quem compra mais de y quilos de açúcar presumidamente possui condições econômicas melhores, deixando de fazer jus à alíquota reduzida que o açúcar teria como produto essencial.

Posta nesses termos a situação se mostra absurda e surreal, no entanto é o que vem ocorrendo com a tributação da energia elétrica na quase totalidade dos Estados brasileiros, com a chancela dos Tribunais. Ora se o

⁸⁴ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A Seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade in: **Revista de Direito Tributário da APET**. v. 11, p. 93-119, 2006. p. 106.

produto é essencial pouco importa se a quantidade consumida é a, b ou c, a mudança de quantidade não é capaz de alterar a essencialidade do produto.

A doutrina e a jurisprudência que sustentam a viabilidade da variação da alíquota dos produtos e serviços tributados em razão da quantidade consumida ou do consumidor tentam justificar tal posição através do princípio da capacidade contributiva. Ricardo Lobo Torres refere que a seletividade em função da essencialidade seria um subprincípio, vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, o qual está adstrito à ideia de justiça distributiva⁸⁵. Seguindo a mesma linha, Douglas Yamashita afirma que a seletividade surge “como atenuante da regressividade do ICMS e resultante do princípio da capacidade contributiva”⁸⁶.

Mizabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, referindo-se à seletividade em função da essencialidade estabelecida para o IPI, também se posiciona no sentido de haver relação entre a capacidade contributiva e a seletividade:

Tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (que afinal, é quem suporta o encargo tributário). Não podendo conhecer os consumidores, em escala de milhões, o legislador, olhos postos no princípio da capacidade contributiva, ao utilizar o princípio da seletividade, grava menos com o IPI os artigos essenciais⁸⁷.

No mesmo sentido opina Rosane Danilevicz, considerando que a seletividade em função da essencialidade seria um instrumento para o atingimento da capacidade contributiva no caso dos impostos indiretos:

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Oliveira Rocha, mar, 1997. n.18, p.94-102. p.98.

⁸⁶ TIPKE, Klaus e Yamashita, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. 127p. p. 113.

⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063p. p. 349.

É por meio do princípio da seletividade que se viabiliza, ainda que minimamente, a observância da capacidade contributiva nos impostos indiretos. Tal princípio determina que o legislador gradue a incidência tributária sobre produtos, mercadorias ou serviços de acordo com sua essencialidade, de modo que quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente sobre eles⁸⁸.

Com embasamento nessa teoria, a legislação de alguns Estados coloca limites quantitativos para consideração de produtos como essenciais. Na legislação do Rio Grande do Sul o consumo de energia elétrica residencial inferior à 50 kwh é tributado pela alíquota de 12%⁸⁹ e o consumo superior a esse patamar é tributado pela alíquota de 25%⁹⁰. Situação semelhante ocorre no Estado do Rio de Janeiro, onde o consumo de energia elétrica inferior a 90 kwh não é tributado⁹¹.

Como já referido, a questão a ser respondida nesses casos é se a aquisição de maior ou menor quantidade de um produto (no caso a energia elétrica) altera a essencialidade. Sendo a essencialidade considerada uma característica do produto ou serviço tributado, não pode ser alterada em decorrência da mera variação quantitativa. São nesse sentido as lições de Hugo de Brito Machado Segundo:

a essencialidade das mercadorias tributadas pelo ICMS é aferida objetivamente, e não em face do consumidor ou da quantidade consumida. Afinal, pão, leite e ovos, se adquiridos por uma família de baixa renda apenas para consumo próprio, ou se adquiridos em larga quantidade para um magnata, para a realização de um banquete, ou ainda se comprados por um orfanato, também em grande quantidade, para suprir dezenas

⁸⁸ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da essencialidade na tributação in: **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário**. n.3 - Porto Alegre: FESDT, 2009. p. 233.

⁸⁹ Artigo 12, II, d, 25. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989)

⁹⁰ Artigo 12, II, a, 7. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989)

⁹¹ FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>. Acesso em: 25/09/2010. p. 188.

de menores órfãos, serão tributados exatamente da mesma forma⁹².

Por outro lado, Humberto Ávila tem posicionamento diverso. e afirma que “a seletividade não decorre da capacidade contributiva”, e que “como a seletividade é expressamente exigida pela Constituição (art. 153, §3º, I, art. 155, §2º, III) essa questão perde parte de sua importância”⁹³. Isso porque, estando positivada, e sendo exigida pela Constituição, não há necessidade de invocação da capacidade contributiva para a justificação da seletividade.

A capacidade contributiva implica em graduar os tributos a partir da identificação de características pessoais do contribuinte, ou seja, leva em consideração aspectos subjetivos para verificar o aumento ou a redução na incidência dos tributos. Desse modo, a obediência à capacidade contributiva implica em uma necessidade de consideração da situação pessoal do contribuinte.

A seletividade, por outro lado, leva em conta, de acordo com o mandamento constitucional, a essencialidade da mercadoria ou do serviço tributado. Ou seja, a essencialidade considera as características da coisa e não da pessoa. Neste sentido é a opinião de Regiane Binhara Esturilio:

...para a aplicação da seletividade devem ser verificadas as características individuais da coisa ou do serviço, e não do contribuinte ou daquele que se considera como o que efetivamente suporta o encargo financeiro do tributo incidente sobre o consumo, porque a essencialidade é objetiva⁹⁴.

A capacidade contributiva exige a consideração dos aspectos pessoais do contribuinte, já a seletividade veda tal consideração, uma vez que somente permite a consideração da essencialidade das mercadorias ou

⁹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, 2000. p. 72-73.

⁹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. 601p. p. 381.

⁹⁴ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 65.

serviços. Diante disso, torna-se inviável sustentar que a essencialidade decorra da capacidade contributiva, pois é com ela incompatível. Em consonância com o exposto, pode ser refutada a existência de relação entre a seletividade em função da essencialidade e a capacidade contributiva, como fez Frederico Seabra de Moura em artigo sobre a seletividade no IPI:

Se o IPI é graduado pela seletividade, que, por sua vez, só pode variar em função da essencialidade do produto, e não de seu preço ou da qualidade do consumidor, não resta outra alternativa senão afirmar: *não há qualquer correlação entre o princípio da capacidade contributiva e a regra da seletividade*. ...Se a seletividade não diz respeito às pessoas, não se pode conceber estar essa regra vinculada à capacidade contributiva, que é princípio atinente justamente às potencialidades econômicas dos contribuintes⁹⁵.

A vinculação da seletividade à capacidade contributiva somente é possível havendo desrespeito às características de um dos institutos. Havendo respeito à seletividade, um produto essencial deverá possuir uma alíquota baixa para qualquer contribuinte e para aquisição de qualquer quantidade, assim ricos ou pobres pagarão a mesma alíquota, de modo que não haverá observância da norma da capacidade contributiva.

Por outro lado, havendo suposta aplicação da capacidade contributiva ao ICMS, como ocorre com a energia elétrica nos Estados citados, a variação de alíquota importará em ofensa a seletividade, uma vez que o produto não deixou de ser essencial por ter sido consumido em maior ou menor quantidade. Além disso, não está garantida a observância da capacidade contributiva, uma vez que pessoas com a mesma capacidade podem se enquadrar em alíquotas diferentes em razão do consumo. Ou, o que é ainda mais injusto e contrário à capacidade contributiva, pessoas de baixa renda e, portanto com menor capacidade contributiva, podem ser enquadradas em alíquotas maiores que pessoas com renda mais elevada.

⁹⁵ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A Seletividade do IPI: sua correlação com a extrafiscalidade, a capacidade contributiva e a noção de essencialidade in: **Revista de Direito Tributário da APET**. v. 11, p. 93-119, 2006. p. 107.

Corroborando o que foi exposto acima, Alcides Jorge Costa afirma, em artigo específico sobre o tema, a incompatibilidade do IPI e do ICMS com a capacidade contributiva:

Basta lembrar o IPI e o ICMS. A seletividade de ambos, que permite adequá-los melhor contra seus efeitos regressivos, não equivale a graduação, nem à personalização. A baixa tributação de certos bens não impede que pessoas abastadas os comprem, como a alta tributação de outros da mesma forma não impede que pessoas de menos recursos os adquiram⁹⁶.

Assim, a essencialidade deve ser considerada objetivamente, não possuindo relação com a capacidade contributiva que é subjetiva. Não é justificável a alteração da alíquota de determinado produto essencial em razão de a quantidade consumida ser maior ou menor, a quantidade consumida não altera a sua essencialidade. O ICMS seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviço não obedece à norma da capacidade contributiva, pois a essencialidade é com ela incompatível.

1.2.3.2 A Relação Constitucional entre Seletividade e Essencialidade

Ao autorizar a instituição do ICMS como imposto extrafiscal o constituinte estabeleceu uma vinculação entre a seletividade e a essencialidade, de modo que o único critério admitido pela Constituição para a seleção dos produtos ou serviços onerados pelo ICMS é a essencialidade deles.

Ou seja, seletividade e essencialidade estão vinculadas por determinação constitucional. A seletividade é a técnica que permite a variação do ônus econômico do ICMS, e a essencialidade é o critério que foi escolhido pelo constituinte para essa variação e deve ser observado pelo legislador. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza reafirma a exigência de que os produtos mais essenciais sejam menos onerados pelo tributo:

⁹⁶ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**. Ano 15, nº 55, p. 297-302. Jan-mar 1991. p.301.

A seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular. Daí que, a nosso sentir, as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviços (de transporte transmunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente desonerados do tributo⁹⁷.

A fim de atender a norma da seletividade em função da essencialidade é necessário o estabelecimento de graduações na essencialidade dos produtos, possibilitando a variação da tributação. É necessário o estabelecimento de uma comparação entre as mercadorias e serviços tributados, colocando-se na menor alíquota aqueles que são considerados essenciais (necessários ao atendimento das necessidades básicas da população) e na maior alíquota aqueles supérfluos ou cujo consumo deva ser desestimulado. A partir destes pontos devem ser os demais produtos classificados conforme se aproximem mais de um ou outro extremo, à medida que as mercadorias ou serviços forem se afastando daqueles considerados essenciais sua tributação deve ser gradativamente aumentada. A esse respeito Roque Antonio Carrazza afirma que:

Cumpra-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, 1, da CF⁹⁸.

Cumpra observar que a classificação dos produtos essenciais varia no tempo e no espaço, devendo ser feita levando em consideração as características de uma determinada sociedade em dado tempo e lugar, estabelecidos os extremos (produtos essenciais e supérfluos). Em decorrência da variabilidade do conteúdo dessa lista de mercadorias e serviços essenciais Rafael Correa Fuso alerta para a necessidade quase

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 459.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 459.

constante de revisão e conseqüente reavaliação das suas alíquotas. Para o autor “não adianta bens e serviços assumirem o conceito de necessário se a legislação continua tratando-os como supérfluos”⁹⁹.

A essencialidade foi eleita pelo constituinte como sendo o critério de diferenciação para a aplicação das alíquotas do ICMS. Tal critério decorre de determinação constitucional expressa, não restando ao legislador possibilidade para alterá-lo. A correta aplicação do ICMS seletivo em função da essencialidade se traduz em benefícios para a sociedade e em promoção das finalidades constitucionais, uma vez que a tributação das mercadorias e serviços essenciais à sobrevivência e a manutenção de uma vida digna não seriam objeto de tributação ou o seriam de forma reduzida.

1.2.4 Definição da essencialidade a partir da Constituição Federal

A Constituição Federal não possui um conceito expresso de essencialidade de mercadorias e serviços positivado em seu texto. Como exposto, o conceito de essencialidade sofre alterações em razão do lugar e do tempo o que não recomenda sua positivação no texto constitucional.

Ademais, considerando as acentuadas diferenças regionais ente os Estados brasileiros o estabelecimento de conceito de essencialidade aplicável a todo o país não seria indicado. Diante disso, a atribuição de liberdade aos Estados para definirem quais são as mercadorias e serviços essenciais, através da competência para a instituição do imposto, mostra-se

⁹⁹ FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>. Acesso em: 25/09/2010. p. 100.

acertada. No entanto, tal liberdade não é absoluta e nem se configura em discricionariedade como sustentado por parcela da jurisprudência¹⁰⁰.

É preciso distinguir, como faz Eros Roberto Grau, discricionariedade de interpretação¹⁰¹. O autor critica a expressão “conceitos jurídicos indeterminados”, expondo que a indeterminação “*não é dos **conceitos jurídicos** (ideias universais), mas de suas **expressões** (termos)*”, pois “se é indeterminado o *conceito*, não é *conceito*”. Afirma que o “mínimo que se exige de uma *suma de ideias*, abstrata, para que seja um conceito, é que seja determinada”¹⁰². Apesar de estabelecer que conceitos jurídicos indeterminados não existem, pois a indeterminação é dos termos, Eros Roberto Grau mantém a utilização da expressão durante toda a obra.

A discricionariedade não decorre dos “conceitos jurídicos indeterminados”, mas consiste na autorização ao legislador ou ao administrador para que escolha entre “alternativas que são igualmente justas desde a perspectiva do direito”. Já a interpretação consiste na atribuição de sentido àquelas expressões (termos) utilizadas, no caso, pela Constituição Federal em que “uma única solução justa é possível”¹⁰³.

A liberdade para concretizar o conceito de essencialidade que a Constituição outorga aos legisladores estaduais não importa em discricionariedade, mas sim em dever de interpretação. Interpretação que necessita ser efetivada observando-se a Constituição Federal como um todo e estará sujeita ao controle por parte do Poder Judiciário.

¹⁰⁰ PARANÁ, Tribunal de Justiça, Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174723-7/01, Relator: Des. Luiz Mateus de Lima, 2006

¹⁰¹ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. P 208 e ss.

¹⁰² GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. P 194.

¹⁰³ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. P 201.

Nesse sentido pode-se afirmar que o inciso IV, do artigo 7º da Constituição deve ser utilizado como parâmetro para o estabelecimento de quais seriam os produtos e serviços essenciais na sociedade brasileira. Aquele dispositivo assegura que o salário mínimo deve ser suficiente para cobrir as necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social¹⁰⁴. O fato de os valores estabelecidos para o salário mínimo não serem suficientes ao atendimento de todas essas necessidades escapa às delimitações do presente estudo. Tal entendimento é corroborado pela opinião de Georgina Brasileiro:

O que devemos entender por essencial? “Absolutamente necessário indispensável”. E, ainda, de acordo com a Constituição Federal mercadorias e serviços essenciais seriam moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, indispensáveis para se atender às necessidades básicas do cidadão.¹⁰⁵

Os produtos e serviços referidos pelo dispositivo que trata do salário mínimo vão além do mínimo que uma pessoa precisa para sobreviver, representando aquilo que se espera seja o suficiente para uma vida digna. Além disso, é possível encontrar durante praticamente todo o texto constitucional diversas reafirmações da necessidade de proteção daqueles bens e serviços¹⁰⁶.

Sendo assim, é necessário que as legislações estaduais, ao estabelecer a tributação seletiva do ICMS observem o critério da

¹⁰⁴ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

¹⁰⁵ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2004. n.57, p.126-7.

¹⁰⁶ Lazer: art. 6º; art. 217, §3º. Moradia: art. 23; art. 183. Alimentação: art. 23, inc. VIII.

essencialidade, minorando a tributação das mercadorias e serviços essenciais e majorando a dos supérfluos. Apesar de não vir definida expressamente na Constituição Federal, o conceito de essencialidade pode ser encontrado em seu texto, uma vez observados os direitos e garantias fundamentais e os bens da vida por ela protegidos.

Após a demonstração de que a norma da seletividade em função da essencialidade é uma regra e não um princípio, e do estabelecimento dos conceitos de seletividade e de essencialidade, pode-se passar à análise da seletividade em função da essencialidade aplicada ao Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

2 A SELETIVIDADE NO ICMS

2.1 A Seletividade no ICMS é obrigatória?

A resposta a esse questionamento será desenvolvida a partir dos conceitos e do histórico do instituto expostos previamente. Como visto, imposto seletivo é aquele que possui alíquotas diferenciadas para determinados grupos de produtos e serviços. Na vigência das Constituições anteriores o ICM era um imposto uniforme, sendo vedada a adoção da seletividade em razão das mercadorias tributadas.

Com a promulgação da Constituição de 1988 passou a ser permitida a adoção da seletividade para o imposto estadual. Ou seja, a partir de 1988, passou a ser facultativa a seletividade no ICMS. Desse modo, ficou a cargo dos legisladores estaduais a adoção ou não do imposto seletivo, decisão que deveria ser tomada levando em consideração as características da administração tributária de cada ente federado, tendo em vista o aumento de complexidade e volume de trabalho decorrente da adoção da seletividade.

No entanto, caso a seletividade seja adotada, sendo estabelecida mais de uma alíquota ou bases de cálculo diferenciadas para o ICMS, o critério de distinção dos produtos e serviços tributados somente pode ser a essencialidade, pois este é obrigatório. Assim, pode-se afirmar que a seletividade é opcional, mas o critério de seleção, a essencialidade dos produtos e serviços tributados, é obrigatório. A manifestação de Hugo de Brito Machado corrobora a posição aqui exposta:

Nos termos da vigente Constituição Federal, esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das

mercadorias. A seletividade é, assim, facultativa. Entretanto, se o legislador estadual resolver adotar a seletividade, terá esta de ser sempre em função da essencialidade da mercadoria¹⁰⁷.

A verificação das legislações estaduais demonstra que a grande maioria, senão todos os Estados e o Distrito Federal, optaram pela adoção do ICMS seletivo. Nesse sentido Flávio Breda afirma:

Basta uma inserção nas legislações estaduais para observarmos que os Estados, ao exercerem a competência tributária que lhes foi atribuída, optaram por instituir um ICMS seletivo (independentemente de entendê-lo obrigatório ou facultativo)¹⁰⁸.

Sendo assim, constatada a adoção do imposto seletivo, surge a obrigatoriedade da adoção do critério de seleção eleito pelo constituinte, a essencialidade dos produtos e serviços tributados, uma vez que a Constituição não deixa margem de escolha quanto a isto.

Também Hugo de Brito Machado Segundo se posiciona no sentido de que a seletividade é facultativa, podendo os Estados adotar um ICMS fiscal, com alíquota uniforme para todos os produtos como ocorria com o ICM. Entretanto, havendo o legislador optado pelo ICMS seletivo, não há opção de critério, pois “A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório”¹⁰⁹.

Ante a constatação da adoção da seletividade pelos Estados, ou seja, ante a existência de mais de uma alíquota para o ICMS, torna-se obrigatório que a escolha de quais mercadorias ou serviços serão mais ou menos tributados seja feita baseada no critério da essencialidade. Não pode ser

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 31ª Ed. Rev. Atual. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. 574p. p.396.

¹⁰⁸ BREDA, Flávio César. **Capacidade contributiva, seletividade e ICMS: repercussões** na realização da Justiça Tributária. Disponível em: < http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_01_2005.pdf >. Acesso em: 30 maio. 2010. p.69.

¹⁰⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, 2000. p. 72-73.

aceito que critério diverso daquele estabelecido na Constituição seja utilizado para embasar tal escolha, pois isto importaria em violação da norma constitucional.

Acerca deste tópico Hugo de Brito Machado é enfático ao afirmar que:

Dúvida realmente não pode haver. Se o ICMS tiver alíquotas diferentes, a diferença há de ser estabelecida em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços¹¹⁰.

No momento em que o constituinte elegeu a essencialidade como critério único para a seletividade do ICMS excluiu por consequência todos os outros critérios que poderiam vir a ser utilizados. Dessa forma, o legislador ordinário não tem competência para estabelecer outros critérios de classificação dos produtos e serviços a serem tributados pelo ICMS. Não pretendendo adotar a variação de alíquotas do ICMS com base na essencialidade dos produtos e serviços tributados, resta ao legislador a opção pela adoção de um ICMS exclusivamente fiscal, com incidência uniforme.

A opção deixada pelo constituinte federal refere-se apenas a adoção ou não do ICMS seletivo, ou extrafiscal. Realizada a opção pela adoção do ICMS seletivo há vinculação do legislador estadual ao critério de seleção eleito pelo constituinte, não podendo ser aceito critério diverso da essencialidade.

Cabe ressaltar que a posição aqui exposta não é unânime. Para Roque Antonio Carrazza a adoção da seletividade no ICMS seria obrigatória não havendo, após a Constituição Federal de 1988, a possibilidade de manutenção do ICMS fiscal com alíquota uniforme:

Este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n.155, ago. 2008. p. 51

legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória.

Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela, *ipso facto*, está lhe impondo um dever. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm *poderes-deveres* (ou, como mais apropriadamente proclama Celso Antônio Bandeira de Mello, *deveres-poderes*)¹¹¹.

De outro lado, Marcelo Casseb Continentino afirma a possibilidade de adoção da seletividade sem a utilização do critério da essencialidade, em razão da natureza fiscal do ICMS, o que segundo ele justificaria que:

mesmo sendo incontestável a essencialidade de certo bem tributável (hipótese da energia elétrica), critérios outros normativamente previstos podem justificar a imposição de alíquota superior àquela que normalmente se esperaria ou, no extremo, se recomendaria¹¹².

Tal afirmação contraria o texto constitucional, uma vez que a partir da promulgação da Constituição de 1988 o imposto estadual deixou de ser um imposto estritamente fiscal, como ocorria até então com o ICM. Poderia o ICMS continuar sendo estritamente fiscal caso algum Estado o adotasse com incidência uniforme. No entanto, como a totalidade dos Estados adotou a variação de alíquotas ou da base de cálculo, o tributo passou a ter natureza extrafiscal e deve obedecer ao critério de variação eleito pelo constituinte.

Reitera-se que diante de todo o exposto, em especial com suporte nos anais da Assembleia Nacional Constituinte e na conformação do antigo ICM, a facultatividade de que trata o artigo 155, §2º, inc. III, refere-se unicamente à adoção da seletividade, não à adoção da essencialidade como critério. Assim, pode o legislador estadual optar entre continuar com o imposto proporcional com uma alíquota única para todos os produtos e serviços ou adotar um imposto com alíquotas diferenciadas (o que era vedado no regime

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 458.

¹¹² CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, jun. 2007. p. 113-114.

constitucional anterior). Optando o legislador estadual pela adoção do novo modelo de ICMS, seletivo, estará também vinculando-se ao critério de seleção escolhido pela Constituição, que é a essencialidade dos produtos e serviços tributados¹¹³, uma vez que quanto a isto não há margem de escolha outorgada pela Constituição.

A Constituição veda que se adote variação da tributação do ICMS com a utilização de critério de diferenciação diverso da essencialidade. Resta então verificar se, ao legislarem sobre o ICMS, os Estados estão obedecendo ao disposto na Constituição, ou seja, se estão observando a essencialidade como critério para a variação da carga tributária do imposto.

2.2 A aplicação da seletividade em função da essencialidade nas legislações estaduais

O estudo das legislações estaduais que tratam a respeito do ICMS demonstra que a regra da seletividade em função da essencialidade é desrespeitada em diversas hipóteses. Há produtos que deveriam ter alíquotas baixas ou médias por serem considerados essenciais pela população sendo tributados pela alíquota máxima (caso da energia elétrica). De outro lado há produtos evidentemente supérfluos sendo tributados por alíquotas médias (caso das cervejas e veículos automotores)¹¹⁴. Um breve olhar sobre as

¹¹³ Nesse sentido Flávio Breda afirma: Importante seria ressaltar o fato de que uma vez adotado o ICMS seletivo, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros. BREDA, Flávio César. **Capacidade contributiva, seletividade e ICMS: repercussões** na realização da Justiça Tributária. Disponível em: < http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_01_2005.pdf >. Acesso em: 30 maio. 2010. p.66.

¹¹⁴ Nesse sentido: Com efeito, notamos que a alíquota do ICMS, para operações de energia elétrica (que é essencial para o progresso do País), chega a 25% (quando o consumo mensal supera a marca dos 200 kilowatts/hora), enquanto que, para operações com armas de fogo, fica na casa dos 18% (em São Paulo) ou 17% (nas demais unidades federadas). Também o ICMS sobre prestações onerosas de

legislações estaduais que tratam acerca do ICMS demonstra claramente este desrespeito à regra constitucional. Tal violação da Constituição foi apontada por Hugo de Brito Machado no livro *Curso de Direito Tributário Brasileiro*:

Observa-se, porém, que a norma constitucional pertinente à seletividade do ICMS tem sido violada pelos Estados, que, interessados mais na arrecadação que no respeito ao Direito, preferem elevar as alíquotas sem considerar a essencialidade dos produtos ou serviços, tendo em vista simplesmente a comodidade da arrecadação, como acontece com os combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação¹¹⁵.

Para Roque Antonio Carrazza o desrespeito à regra da seletividade em função da essencialidade decorre da concepção de que ela seria facultativa:

Infelizmente, até o presente momento, não tem havido uma graduação efetiva das alíquotas do ICMS, até porque se tem aceito que a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços é facultativa. A ideia que predomina – e *que nos soa juridicamente absurda* – é no sentido de que o Constituinte, nesse ponto, fez mera recomendação ao legislador ordinário, para ser seguida segundo suas conveniências¹¹⁶.

Conforme já foi exposto, a seletividade efetivamente pode ser considerada facultativa, mas o critério de seleção foi taxativamente definido pelo legislador. Deste modo, constatada a adoção do ICMS seletivo pelos Estados, obrigatoriamente deve haver a observância da essencialidade das mercadorias e serviços tributados como critério para a variação da carga tributária, seja através da variação das alíquotas ou da alteração da base de cálculo.

serviços de comunicação submete-se à mesma alíquota elevada de 25%. Isto para não falarmos nas operações com mercadorias que compõem a chamada “cesta básica do trabalhador” e nas prestações onerosas de serviços de transporte transmunicipal, tributadas do mesmo modo que as operações realizadas com a maioria dos produtos suntuários. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 462.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 31ª Ed. Rev. Atual. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. 574p. p.396.

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 464.

Outro ponto que contribui para a falta de observância generalizada da seletividade é a definição da norma do artigo 155, §2º, inc. III como um princípio. Isso ocorre porque uma vez considerada como princípio a norma da seletividade em função da essencialidade passa a ser sujeita a ponderações, podendo ser afastada com certa facilidade quando em confronto com outros princípios.

Caso a doutrina e a jurisprudência passassem a considerar a norma do artigo 155, §2º, inc. III como uma regra, de acordo com o proposto neste trabalho, a sua superação seria sobremaneira dificultada, uma vez que somente razões excepcionais podem justificar a não aplicação de uma regra.

Exemplo interessante da ponderação que é feita pelos Estados para afastar o critério da essencialidade na adoção da essencialidade está no ICMS do Rio Grande do Sul. Consta do site da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, após informar que as alíquotas do imposto são estabelecidas de forma seletiva em razão da essencialidade das mercadorias e serviços tributados, que a alíquota majorada (25%) “se aplica a produtos supérfluos tais como cigarros, bebidas, armas, perfumaria e cosméticos”. No entanto, por “questões arrecadatórias” tal alíquota também se aplica a “situações com grande potencial de arrecadação, como a saída de combustíveis e de energia elétrica residencial, bem como a prestação de serviços de comunicação”¹¹⁷. Tais afirmações implicam em violação não só da Constituição Federal, como também da Constituição Estadual, a qual determina que o ICMS “será” seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços¹¹⁸.

¹¹⁷

Disponível

em:

<<http://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidasTema.aspx?tema=ICMS>>. Acesso em 10/08/2011.

¹¹⁸ Art. 145 - § 4º - O imposto de que trata o inciso I, alínea b, será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, preferencialmente com base nas cestas de consumo familiar, conforme dispuser a lei, que também fixará as alíquotas, respeitando o disposto na Constituição Federal. RIO GRANDE DO

Para comprovar o desrespeito por parte dos estados ao critério da essencialidade na aplicação da regra da seletividade no ICMS será objeto de análise a tributação da energia elétrica e dos serviços de comunicação, do gás de cozinha.

2.2.1 Análise da tributação sobre a energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicações

Objetivando avaliar se a regra da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados está sendo aplicada é necessária a verificação das legislações estaduais. Como já foi exposto, cada Estado tem competência para estabelecer o ICMS através de legislação própria, devendo sempre obedecer aos preceitos constitucionais e às normas gerais estabelecidas pela Lei Complementar nº 87¹¹⁹. Diante disto, não seria possível a análise da legislação de todos os Estados, razão pela qual será utilizada no presente ponto a legislação do Estado do Rio Grande do Sul.

A Lei nº 8.820, de 07 de janeiro de 1989, institui o ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, determinando a aplicação da alíquota de 25%¹²⁰ à energia elétrica e aos serviços de comunicações, sendo esta a alíquota máxima praticada atualmente na legislação estadual. De acordo com o exposto, a graduação da essencialidade de um determinado produto ou serviço não é absoluta, devendo ser aferida em razão da comparação com outros produtos e serviços tributados.

SUL. Constituição, 1989. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul de 03 de outubro de 1989.**

¹¹⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

¹²⁰ Artigo 12, inc. II, al. a. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989)

Assim, ao efetuar esta comparação na legislação estadual gaúcha será encontrada a seguinte tributação:

- a) Sob a alíquota de 25%¹²¹: ao lado da energia elétrica e dos serviços de comunicação estão tributados os cigarros e assemelhados; as embarcações de recreação e esporte; as bebidas; os perfumes e cosméticos; e as armas e munições;
- b) Sob a alíquota de 18%¹²² (portanto considerados pelo legislador como mais essencial que energia elétrica e serviços de comunicação): as cervejas e os refrigerantes;
- c) Sob a alíquota de 12%¹²³: arroz; farinha de trigo; aviões e helicópteros de médio e grande porte; veículos automotores terrestres; elevadores;

A fim de verificar se essa tributação está de acordo com os preceitos constitucionais em primeiro lugar é necessário avaliar se a energia elétrica pode ser considerada essencial. Em seguida, deve ser feito estudo da essencialidade dos demais produtos que são tributados com alíquota igual ou inferior.

De acordo com o que já foi exposto, a análise da essencialidade das mercadorias e serviços tributados deve ser realizada levando-se em consideração os preceitos constitucionais e o momento socioeconômico atual. A este respeito são pertinentes as palavras de Hugo de Brito Machado Segundo:

Sem energia elétrica não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal.

¹²¹ Artigo 12, inc. II, al. a. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989).

¹²² Artigo 12, inc. II, al. c. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989).

¹²³ Artigo 12, inc. II, al. d. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989).

Enfim, no momento histórico atual não se pode em sã consciência questionar a essencialidade da energia elétrica, razão pela qual entendemos ofensivo à inteligência do leitor neste ponto nos alongarmos¹²⁴.

A energia elétrica é utilizada nos dias atuais para os mais diversos fins, muitos dos quais são diretamente protegidos pela Constituição. Adolfo Bergamini afirma que “a essencialidade da energia elétrica, portanto, é indubitável.”¹²⁵. Não é diferente a opinião de Flávio Breda ao afirmar que:

Embora não possamos comparar a essencialidade da energia elétrica com a de produtos de alimentação básica como arroz, feijão e ovos, portanto, talvez, desmerecedora de uma tributação diferenciada, acreditamos que as alíquotas praticadas pelos Estados violam a Constituição. Evidente que a energia elétrica não é bem supérfluo, nem suntuário. Portanto, não poderia ser onerada, aplicada a seletividade, como as armas de fogo ou as bebidas.¹²⁶

O Poder Judiciário do Estado do Rio Grande do Sul também tem reconhecido, reiteradamente, a configuração da energia elétrica como serviço essencial. Tal reconhecimento vem ocorrendo no julgamento de ações que discutem a (im)possibilidade de suspensão de fornecimento do serviço¹²⁷.

¹²⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, 2000. p. 74.

¹²⁵ BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de Estudos Tributários**: Porto Alegre, n.62, (jul./ago. 2008) p. 36.

¹²⁶ BREDÁ, Flávio César. **Capacidade contributiva, seletividade e ICMS: repercussões** na realização da Justiça Tributária. Disponível em: < http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_01_2005.pdf >. Acesso em: 30 maio. 2010. p.71.

¹²⁷ APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO PÚBLICO NÃO ESPECIFICADO. CORTE NO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA COMO MEIO DE COAÇÃO AO PAGAMENTO DE DÉBITO ANTIGO. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CRITÉRIO DE CÁLCULO. EXAME DA PROVA. DÉBITO RECALCULADO. CUSTO ADMINISTRATIVO. AFASTADO. [...] A energia elétrica é, na atualidade, um bem essencial à população, constituindo-se serviço público indispensável subordinado ao princípio da continuidade de sua prestação, pelo que se torna impossível a sua interrupção. [...] O direito do cidadão de utilizar-se dos serviços públicos essenciais para a sua vida em sociedade deve ser interpretado com vistas a beneficiar a quem deles se utiliza. [...]. (Apelação Cível Nº 70043794569, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 08/03/2012)

Em situação semelhante estão os serviços de telefonia e comunicação, os quais já foram considerados artigos de luxo, supérfluos. Entretanto, com a evolução tecnológica e a redução de custos, passaram a ser úteis, e no momento atual podem ser considerados necessários ou essenciais dependendo da região. Em virtude disso não pode ser defendida a constitucionalidade das legislações estaduais que tributam os serviços de comunicação com alíquotas equivalentes às de artigos supérfluos. Nesse sentido é a afirmação de Rafael Fuso:

O que nos revolta é saber que esse serviço é tributado com alíquota idêntica e apresenta impacto financeiro superior a confetes e serpentinas, a tacos de golfe, a cachimbos e piteiras, a esquis aquáticos etc.¹²⁸.

Em artigo acerca da tributação da energia elétrica, Georgina Brasileiro é enfática ao afirmar que a energia elétrica “é um produto tão essencial quanto qualquer outro produto de primeira necessidade”, e relembra os graves problemas enfrentados pelo país em razão da crise energética de 2001¹²⁹. Diante disso, e corroborando as afirmações aqui expostas a articulista pergunta:

Diante das considerações acima, resta a questão: será que podemos comparar a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de comunicação com a do uísque, da cerveja ou até mesmo do cigarro? Parece ficar evidente que não, não há como justificar a equiparação do grau de essencialidade dessas mercadorias e serviços¹³⁰.

Restando demonstrada que, em maior ou menor grau, energia elétrica e serviços de comunicação são essenciais, passa-se à análise dos produtos que, na legislação do Estado do Rio Grande do Sul, possuem tributação igual

¹²⁸ FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>. Acesso em: 25/09/2010. p. 149-150.

¹²⁹ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2004. n.57, p.130.

¹³⁰ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2004. n.57, p.131.

ou inferior. Em primeiro lugar, com a mesma alíquota de 25%, são tributados os cigarros e assemelhados, sendo relevante para a apreciação da sua essencialidade verificar o tratamento que o ordenamento jurídico federal e estadual outorgam a tais produtos.

A Assembleia Legislativa Gaúcha aprovou em 2009 a Lei nº 13.275 que proíbe o fumo em lugares públicos fechados¹³¹, tal norma veio com o intuito de aumentar a efetividade, no âmbito estadual, da Lei Federal 9294/96¹³². A lei estadual teve origem no projeto de lei 148/09 de autoria do deputado Miki Breier, dos anais do processo legislativo do projeto colhe-se a seguinte manifestação da Comissão de Constituição e Justiça:

Percebe-se que a proibição do tabagismo em recintos fechados vem ao encontro da preservação do bem-estar geral do consumidor por ocasião da sua presença, forçosa ou voluntária, em ambientes de uso coletivo, públicos ou privados, objeto da restrição imposta pelo projeto. Sob este aspecto, mostra-se imprescindível a edição de normas que assegurem ao consumidor a defesa do seu direito de não ser exposto ao tabagismo passivo, notoriamente nocivo e grave¹³³.

Denota-se que o próprio Poder Legislativo do Estado do Rio Grande do Sul declara através de seu processo legislativo a nocividade do tabagismo e, conseqüentemente, dos cigarros e assemelhados à saúde da população.

No âmbito federal, os cigarros são tributados pelo IPI, que também está sujeito à regra da seletividade, por uma alíquota de 300%, aplicada sobre

¹³¹ **Art. 1º** - É expressamente proibido o uso de cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos, ou de qualquer outro produto fumígeno, derivado ou não do tabaco, em recinto coletivo fechado, seja público ou privado, em todo o Estado do Rio Grande do Sul. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 13.275 de 03 de novembro de 2009).

¹³² Art. 2º É proibido o uso de cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos ou de qualquer outro produto fumígeno, derivado ou não do tabaco, em recinto coletivo, privado ou público, salvo em área destinada exclusivamente a esse fim, devidamente isolada e com arejamento conveniente. (BRASIL. Lei nº 9.294 de 15 de julho de 1996)

¹³³ Projeto de Lei 148/09, disponível em: http://proweb.procergs.com.br/consulta_proposicao.asp?SiglaTipo=PL%20&NroProposicao=148&AnoProposicao=2009

uma base de cálculo reduzida em 85%, perfazendo uma alíquota efetiva de 45%¹³⁴. A tributação elevada é adotada como forma de desestimular o consumo do produto.

Diante disso, não se justifica a classificação da energia elétrica no mesmo grau de tributação dos cigarros, produto que além de supérfluo deve ter seu consumo desestimulado em razão de sua nocividade.

O panorama piora ao se utilizar como parâmetro de comparação as cervejas e refrigerantes, os quais são tributados pelo ICMS à alíquota de 18%, ou seja, foram considerados pelo legislador como mais essenciais que a energia elétrica e os serviços de comunicação. Inobstante o amplo consumo de cervejas no Brasil¹³⁵, não é possível encontrar justificativa plausível para classificá-las como produtos essenciais, seja em razão dos problemas sociais que seu consumo provoca¹³⁶, seja em razão da ausência de benefícios à saúde dos consumidores.

Utilizando-se uma vez mais a legislação estadual gaúcha como suporte para a análise, verifica-se a existência de lei proibindo a venda de bebidas alcoólicas nos estádios de futebol em dias de jogos¹³⁷. A proibição foi justificada pelo deputado Miki Breier, autor do projeto, em virtude dos diversos transtornos que torcedores alcoolizados ocasionavam durante os

¹³⁴ Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

¹³⁵ “O mercado brasileiro de cervejas cresceu mais de 5% em volume e atingiu 10,7 bilhões de litros em 2009, o que fez com que o Brasil superasse a Alemanha no ranking cervejeiro mundial”. Disponível em: <http://noticias.r7.com/economia/noticias/brasil-supera-a-alemanha-no-consumo-de-cerveja-20100125.html>. Acesso em 10/08/2011.

¹³⁶ Os estudos mais recentes mostram que em 61% dos acidentes de trânsito, o condutor havia ingerido bebida alcoólica. Disponível em: <http://www.detran.pa.gov.br/index.php?pagina=menu/educacao/dicas/alcolxtransito.php>. Acesso em 10/08/2011.

¹³⁷ Art. 1º - Ficam proibidos, nos dias de jogos, a comercialização e o consumo de bebidas alcoólicas nos estádios de futebol e nos ginásios de esportes do Estado do Rio Grande do Sul. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 12.916 de 01 de abril de 2008).

eventos esportivos, e em razão de serem as bebidas alcoólicas tóxicas e perigosas¹³⁸.

Diante da essencialidade da energia elétrica esta operação deveria ser isenta do ICMS ou ser tributada por alíquota menor, jamais poderia ser validamente tributada pela alíquota máxima. A regra da seletividade em função da essencialidade serve justamente de garantia contra estas arbitrariedades cometidas pelo legislador, que está vinculado à tal regra, sob pena de insofismável inconstitucionalidade¹³⁹.

Corroborando o exposto até o momento, Hugo de Brito Machado Segundo afirma haver flagrante inconstitucionalidade nas alíquotas de energia elétrica praticadas atualmente pelos Estados Brasileiros:

O ônus representado pelo ICMS sobre a energia, portanto, jamais poderá ser o mesmo que o verificado sobre a generalidade das mercadorias; e muito menos – e aí a inconstitucionalidade é gritante – igual ao incidente sobre mercadorias suntuárias ou supérfluas como o fumo, bebidas e asas-delta.¹⁴⁰

Deparando-se com situações em que seus direitos estão sendo feridos em razão de uma tributação que não condiz com os mandamentos constitucionais tem o contribuinte o direito de buscar a proteção do Poder Judiciário para que a inconstitucionalidade seja sanada. Rafael Correa Fuso destaca que no caso de as normas estaduais não considerarem a energia

¹³⁸

Disponível

em:

http://proweb.procergs.com.br/temp/PL_107_200701042012202007_jus.pdf?01/04/2012%20:20:08. Acesso em 10/12/2011.

¹³⁹ BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2004. n.57, p.130.

¹⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, 2000. p. 73.

elétrica como serviço essencial, o contribuinte pode recorrer ao Judiciário pleiteando a suspensão da eficácia das normas violadoras de seu direito¹⁴¹.

A questão da atuação do Poder Judiciário será objeto de estudo após a análise da tributação sobre o gás de cozinha.

2.2.2 Análise da Tributação sobre o Gás de Cozinha (GLP)

Outro produto essencial que sofre de tributação excessiva e violadora da regra da seletividade em função da essencialidade é o gás de cozinha (GLP). Nos dias atuais é indubitável a sua vasta utilização como combustível essencial para propiciar à população, desde os mais carentes, uma alimentação saudável e de qualidade.

Pode-se considerar que o gás de cozinha deveria receber tratamento semelhante ao dispensado à cesta básica de alimentos, pois a utilidade desta é em grande parte dependente dele. Como dito, uma alimentação de qualidade depende do cozimento dos alimentos, o qual é feito primordialmente através do gás de cozinha, uma vez que lenha e carvão podem ser considerados ultrapassados e inadequados para o uso diário.

Apesar da sua cristalina essencialidade, pois necessário à manutenção de uma qualidade de vida mínima no panorama social atual, o gás de cozinha não recebe tratamento tributário condizente com o determinado na Constituição Federal. No Estado do Rio Grande do Sul, o gás de cozinha está tributado sob a alíquota de 12%¹⁴².

¹⁴¹ FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>. Acesso em: 25/09/2010. p. 149.

¹⁴² Art. 12, inc. II, al. d, 24. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989).

A alíquota de 12% é a alíquota mínima para o ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, de modo que em uma análise mais superficial poderia ser considerada atendida a regra da seletividade em função da essencialidade. No entanto, algumas questões merecem destaque. Em primeiro lugar, a alíquota de 12% também é aplicável aos veículos automotores, aos elevadores de carga e aos produtos de informática.

Em segundo lugar, no tocante aos produtos da cesta básica a alíquota de 12% sofre uma redução de base de cálculo, que resulta em uma alíquota efetiva de aproximadamente 7%¹⁴³. Em terceiro lugar, a mesma redução de base de cálculo também é aplicada a alguns produtos de informática, de modo que tais produtos seriam considerados pelo legislador como mais essenciais que o gás de cozinha.

Relembre-se o conceito já exposto, de lavra de Aliomar Baleeiro, de que os produtos essenciais são aqueles adequados à vida do maior número de habitantes do país¹⁴⁴. Analisando por esse prisma torna-se injustificável e sem sentido a tributação do gás de cozinha pela mesma alíquota dos referidos produtos e sem o benefício da redução da base de cálculo.

Segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios de 2009, realizada pelo IBGE, 98,4% dos domicílios pesquisados possuíam fogão¹⁴⁵. Em relação ao combustível utilizado, pesquisa de 1998 apontou que 88,91% dos domicílios utilizam o Gás Liquefeito de Petróleo nos fogões¹⁴⁶.

¹⁴³ Art. 10, §10. (RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989).

¹⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063p. p. 347-348.

¹⁴⁵ Disponível em: <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=PD276&t=domicilios-particulares-permanentes-por-posse-de-fogao> Acesso em: 15 de junho de 2011

¹⁴⁶ Disponível em: [:http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=PD232&t=domicilios-particulares-permanentes-por-tipo-de-combustivel-utilizado-no-fogao](http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=PD232&t=domicilios-particulares-permanentes-por-tipo-de-combustivel-utilizado-no-fogao) Acesso em: 15 de junho de 2011

O estudo da legislação federal também aponta para a essencialidade do gás de cozinha. A Lei 7.783/89 regula o direito de greve, elencando os serviços considerados essenciais e que como tais não podem ser objeto de paralisação total em caso de greve. Estão elencados como essenciais pela referida legislação serviços e atividades relacionadas à: energia elétrica, gás, combustíveis, transporte coletivo e telecomunicações¹⁴⁷. Assim, estando o fornecimento gás elencado como serviço essencial que não pode ter sua prestação interrompida, esta essencialidade deve ser refletida na tributação.

Ainda que seja levado em consideração que nos dias atuais o automóvel é bem cada vez mais presente na vida da população brasileira, vindo a facilitar a vida dos cidadãos, não há argumentos para justificar que receba o mesmo tratamento do gás de cozinha, uma vez que a diferença de grau de essencialidade entre eles é notória. O mesmo argumento é válido para os produtos de informática, uma vez que apesar de o computador ser produto de extrema utilidade e importância nos dias atuais, nem de longe pode ser comparado ao gás de cozinha no quesito essencialidade e utilidade para a população em geral.

Percebe-se que, assim como ocorre com a energia elétrica e os serviços de comunicação, a tributação em relação ao gás de cozinha encontra-se eivada de inconstitucionalidade. A ausência de respeito à regra da seletividade em função da essencialidade é flagrante, entretanto não se tem notícia de que a contestação de tal inconstitucionalidade tenha chegado aos Tribunais.

¹⁴⁷ Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:
I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;
V - transporte coletivo;
VII - telecomunicações. (BRASIL. Lei nº 7.783 de 28 de junho de 1989)

2.3 Controle judicial da seletividade no ICMS

As partes precedentes deste estudo buscaram estabelecer a delimitação do conteúdo normativo da regra da essencialidade no ICMS. A seletividade no ICMS é facultativa, entretanto se adotada pelo legislador estadual, fica este vinculado ao critério eleito pelo constituinte federal, qual seja, a essencialidade das mercadorias e serviços tributados. Assim, adotando a variação de alíquotas para o ICMS, o legislador estadual fica obrigado a utilizar como critério para a classificação dos produtos nas diferentes alíquotas a sua essencialidade, sendo que o agir de modo diverso importa em inconstitucionalidade.

Foram expostos exemplos de produtos cuja tributação afronta a regra da seletividade em razão da essencialidade, em especial os casos da energia elétrica, dos serviços de comunicação e do gás de cozinha. Passa-se agora a analisar a possibilidade de controle do cumprimento dessa regra pelo Poder Judiciário.

A Constituição assegura o amplo acesso à Justiça, ao afirmar, em seu artigo 5º, inciso XXXV, que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Sendo assim, se a tributação em desacordo com a regra da seletividade em função da essencialidade consiste em uma lesão ao direito dos contribuintes, torna-se imperiosa a sua apreciação pelo Poder Judiciário.

Em sua obra dedicada ao ICMS, Roque Carrazza se manifesta favorável à atuação do Poder Judiciário como regulador da aplicação e da interpretação da seletividade pelos demais Poderes:

O Poder Judiciário – até em função do *princípio da universalidade da jurisdição* (art. 5º, XXXV, da CF) – não está menos autorizado que os Poderes Legislativo e Executivo à

investigar qual o alcance da expressão “essencialidade das mercadorias e dos serviços”¹⁴⁸.

Não é diferente o posicionamento de Regiane Binhara Esturilio ao se manifestar favoravelmente ao controle da aplicação da seletividade pelo Poder Judiciário nos seguintes termos:

...se e quando o Poder Legislativo, ou o Executivo, der tratamento mais gravoso a produto mercadoria ou serviço essencial em relação a outro que não o seja, nada impede que o Poder Judiciário averigue se os critérios de tributação adotados foram adequados, e se não houverem sido, assim os declare¹⁴⁹.

Sacha Calmon traz excelente lição a respeito do controle da aplicação da seletividade:

Todavia, o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua¹⁵⁰.

Para Eduardo Bottallo “o Poder Judiciário não está menos autorizado que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance da expressão em foco”, devendo verificar se os critérios eleitos pelo Legislativo foram adequados e racionais¹⁵¹. É função do Poder Judiciário averiguar a adequação das legislações estaduais à Constituição Federal, declarando a inconstitucionalidade das normas que forem com ela incompatíveis.

Denota-se ser opinião preponderante na doutrina especializada a possibilidade de controle judicial da aplicação da regra da seletividade em função da essencialidade. Ocorre que, ao bater às portas do Judiciário para

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p. p. 463.

¹⁴⁹ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p. p. 157.

¹⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 938p. p. 414.

¹⁵¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética. 2009. p. 58.

pleitear o cumprimento dos preceitos constitucionais, o contribuinte, como será analisado a seguir, terá sua pretensão rechaçada. A jurisprudência dominante nos Tribunais Estaduais vem sistematicamente confirmando a validade das alíquotas aplicadas à energia elétrica e aos serviços de comunicação baseando-se em dois fundamentos: o primeiro é a interpretação equivocada da facultatividade da seletividade¹⁵²; e o segundo é afirmação de que o Poder Judiciário não poderia alterar a decisão discricionária do legislador acerca da alíquota a ser aplicada¹⁵³.

Como exposto, o conceito de essencialidade não foi definido pela Constituição, o que pode ser tido como um acerto do constituinte, uma vez que a definição do que é essencial varia no tempo e no espaço, não sendo recomendado seu engessamento no interior do texto constitucional. Apesar disso, os Poderes Executivo e Legislativo dos Estados não possuem liberdade plena na hora definir o enquadramento dos produtos a serem tributados, uma vez que os critérios adotados para a graduação da

¹⁵² Nesse sentido decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina: Primeiro, porque o critério da seletividade não é de observância obrigatória, conforme se depreende da análise do texto constitucional. Para ilustrar, refere-se que a Carta Magna, ao dispor sobre o ICMS (art. 155, § 2º, III), indicou a facultatividade da aplicação do referido princípio, ao contrário da previsão constante no art. 153, § 3º, inc. I, em que consta expressamente e indubitavelmente que o IPI será seletivo. Assim, conclui-se pela evidência da intenção do constituinte de não impor aos entes estaduais a obrigatoriedade da seletividade quando da instituição do ICMS. Ademais, não se verificando nenhuma ilegalidade, não é pertinente a impugnação do imposto tão-somente pelo fato de o critério e seletividade utilizado pelo ente estadual não ser o mesmo que o contribuinte entende correto ou justo. (Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2009.024277-7, Terceira Câmara de Direito Público, Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Relator: Luiz César Medeiros, Julgado em 12/04/2010).

¹⁵³ Nesse sentido excerto de voto em Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade julgado pelo Tribunal de Justiça do Paraná: Entretanto, levando-se em conta a essencialidade do produto ou serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão. Assim, cabe à Administração Pública, de forma discricionária, escolher, de acordo com a conveniência e oportunidade, as questões de natureza política-econômica-social, utilizando-se, caso necessário, do ICMS, tributo com função extrafiscal, de maneira que, sem a demonstração efetiva de desvio de finalidade ou poder na legislação ou ato administrativo, não é possível ao Poder Judiciário intervir nesta questão. (Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174723-7/01, Órgão Especial, Tribunal de Justiça do Paraná, Relator: Luiz Mateus de Lima, Julgado em 17/11/2006).

essencialidade dos produtos e serviço tributados deverão guardar coerência com a realidade socioeconômica estadual.

Cabe justamente ao Poder Judiciário o controle desta coerência entre a graduação da essencialidade eleita pelo Legislativo e pelo Executivo e aquela que seria razoavelmente esperada pela sociedade. Por exemplo, como já foi exposto, não condiz com a realidade social atual equiparar a essencialidade da energia elétrica à dos cigarros. Nesse caso há flagrante desrespeito à regra da essencialidade, o qual deveria ser rechaçado pelo Poder Judiciário, que é o poder competente para o exercício de tal função.

Ao iniciar a pesquisa jurisprudencial sobre o tema, constata-se que as decisões referentes a seletividade no IPI são em maior número, e proclamam a necessidade de respeito a seletividade vinculada ao critério da essencialidade de forma praticamente unânime. Nesse sentido um trecho do voto da Desembargadora Maria Lúcia Luz Leiria em decisão proferida nos autos da Apelação Cível nº 2001.04.01.084404-5 julgada pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

As embalagens destinadas a embalar produtos alimentícios não merecem classificação genérica, pois há posição específica a beneficiar tais embalagens com alíquota zero, sob pena de ser ferido o princípio da seletividade, segundo o qual a alíquota do IPI deve obedecer uma proporcionalidade em função da essencialidade do produto¹⁵⁴.

A seletividade em função da essencialidade também foi homenageada em decisão relativa à tributação pelo IPI sobre o açúcar, proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ao proferir seu voto a

¹⁵⁴ DECLARATÓRIA. INEXIGIBILIDADE. ALÍQUOTA. 0%. IPI. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SACOS PLÁSTICOS PARA EMBALAGENS DE ALIMENTOS. - As embalagens destinadas a embalar produtos alimentícios não merecem classificação genérica, pois há posição específica a beneficiar tais embalagens com alíquota zero, sob pena de ser ferido o princípio da seletividade, segundo o qual a alíquota do IPI deve obedecer uma proporcionalidade em função da essencialidade do produto. (TRF4, AC 2001.04.01.084404-5, Primeira Turma, Relatora Maria Lúcia Luz Leiria, DJ 22/10/2003)

Desembargadora Diva Malerbi posicionou-se pela necessidade de observância da essencialidade dos produtos tributados:

Assim, o meio adequado de alcançar a seletividade, em função da essencialidade do produto, consiste, portanto, na modulação das alíquotas, quando expressivas de uma fração da base de cálculo, na razão inversa da necessidade ou da indispensabilidade do produto. Assim, ao escolher os produtos objeto das operações, a serem atingidas pelo IPI, o legislador deve, obrigatoriamente, levar em conta aqueles que servem para satisfazer às necessidades básicas do trabalhador e de sua família, assim considerados como de elevado grau de essencialidade, pelo conteúdo que lhes empresta o art. 7º, IV da Constituição, quando define o mínimo vitalmente necessário à manutenção da sobrevivência. Ao menos quanto a esses produtos, a Constituição não permite liberdade de escolha por parte do legislador federal¹⁵⁵.

Por outro lado, quando o assunto passa a ser a seletividade em função da essencialidade aplicada ao ICMS as decisões deixam de considerar obrigatória a aplicação da seletividade, passando inclusive a considerar que

¹⁵⁵ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO AÇÚCAR. ARTIGO 2º DA LEI Nº 8.393/91. INCONSTITUCIONALIDADE. - A usina açucareira e a indústria açucareira, na qualidade de contribuintes do IPI, têm legitimidade para impetrar mandado de segurança, objetivando não serem compelidas ao recolhimento do IPI incidente sobre as saídas de açúcar da safra 1996/97 produzido no Estado de São Paulo, à alíquota de 18%, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.393/91. - Infringência ao art. 153, § 3º, I da Constituição Federal que, por constituir autêntica limitação ao poder de tributar, incide diretamente sobre a legalidade tributária da União, impedindo que, quer para fins fiscais, quer para fins extrafiscais, o IPI seja modulado de acordo com critério outro que não a essencialidade do produto. - Infringência ao art. 151, I, da Constituição Federal que, como autêntica limitação ao poder de tributar, impede que as discriminações do IPI sejam decididas pela lei, em razão do local da produção do bem industrial objeto das operações atingidas pelo gravame. Inobservado, pela lei, os requisitos constitucionais excepcionadores da regra da uniformidade tributária, se a tanto já não obstasse o art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal. - Infringência ao art. 150, II da Constituição Federal que, por constituir limitação ao poder de tributar, obriga que as atividades ou os produtos idênticamente situados mereçam da lei, sem exceção, o mesmo tratamento nos impostos, nas isenções ou benefícios fiscais. - Suscitado e acolhido o incidente de declaração de inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 8.393/91 pelos vícios apontados, com remessa ao Plenário deste Tribunal, em obediência ao art. 97 da Constituição Federal. - Arguição de inconstitucionalidade acolhida. (Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 176622 Processo: 96.03.088804-4 UF: SP Órgão Julgador: SEXTA TURMA Data do Julgamento: 14/04/2005 Fonte: DJU DATA:05/05/2005 PÁGINA: 227 Relator: Desembargadora Federal Diva Malerbi).

a escolha do que é essencial estaria ao cargo de decisão discricionária do Poder Legislativo não sujeita a controle judicial.

Ao julgar a Apelação Cível nº 685.431-1 a Desembargadora Dulce Maria Cecconi, do Tribunal de Justiça do Paraná, afirmou que a aplicação da seletividade e a definição das alíquotas seriam decisões discricionárias do Poder Legislativo, as quais estariam fora do alcance do Poder Judiciário, sob pena de violação à separação de poderes:

Desta forma, é da competência do Estado a adoção de critérios para o estabelecimento das alíquotas dos ICMS, em face da faculdade a ele conferida constitucionalmente, bem como a adoção de padrões seletivos vinculados à essencialidade da mercadoria e dos serviços, com o fim de determinar o grau de essencialidade ao definir a alíquota a ser aplicada.

Outrossim, em face do princípio da separação dos poderes, impossível é ao Judiciário alterar as alíquotas estabelecidas sem invasão de competência, já que o Legislativo, no uso das suas atribuições, definiu na Lei Estadual nº 11.580/96, especialmente no seu artigo 14, o escalonamento das alíquotas do ICMS entre o máximo de 27% e o mínimo de 7%, aplicáveis sobre os bens cuja essencialidade cabe-lhe discricionariamente definir. (PARANÁ, Tribunal de Justiça, Apelação Cível 685.431-1, Relatora: Desa. Dulce Maria Cecconi, 2010).

Ora, tal entendimento decorre de uma distorção da concepção de separação de poderes e das funções do Poder Judiciário, uma vez que é função precípua deste a fiscalização da obediência à Constituição Federal. Além disso, o fato de a Constituição não ter definido e listado quais são os produtos essenciais não autoriza o legislador estadual a modificar a realidade.

Não se pode admitir que fique escondido sob o manto da discricionariedade uma afronta direta ao conteúdo mínimo da palavra essencial. Não é crível que em uma sociedade que é praticamente dependente da energia elétrica, esta seja tributada com alíquota de produto supérfluo. Há certa liberdade do legislador para estabelecer uma alíquota mínima ou média para a energia elétrica, por exemplo, desde que isso seja compatível com os demais produtos tributados, no entanto tal liberdade não

autoriza à atribuição da alíquota máxima, pois importa em ofensa ao significado de essencialidade.

A respeito da necessidade de observância dos conteúdos mínimos das palavras por parte administração pública, Celso Antônio Bandeira de Melo¹⁵⁶ afirma que:

É indubitável que os seres humanos podem acordar, em tempo e local certos, a respeito do conteúdo mínimo, da significação mínima, daqueles conceitos. Logo, jamais o agente administrativo poderia, em nome da fluidez desses conceitos, tomá-los ou acolhê-los em uma significação não comportada por esse âmbito mínimo que conota e denota a palavra, o conceito, portanto.

No âmbito do Estado do Paraná a concepção de que a discricionariedade impede a análise pelo Poder Judiciário das alíquotas atribuídas às mercadorias e produtos tributados pelo ICMS encontra-se sufragada em julgamento de Incidente de Inconstitucionalidade realizado pelo Órgão Especial do Tribunal daquele Estado:

Entretanto, levando-se em conta a essencialidade do produto ou serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão.

Assim, cabe à Administração Pública, de forma discricionária, escolher, de acordo com a conveniência e oportunidade, as questões de natureza política-econômica-social, utilizando-se, caso necessário, do ICMS, tributo com função extrafiscal, de maneira que, sem a demonstração efetiva de desvio de finalidade ou poder na legislação ou ato administrativo, não é possível ao Poder Judiciário intervir nesta questão.

Franquear ao Poder Judiciário a aferição do grau de essencialidade da energia elétrica para a aplicação do princípio da seletividade, ou seja, interferir sobre o critério de fixação da alíquota da energia elétrica, atentaria obliquamente contra os princípios da separação dos poderes e da legalidade, e, em especial, contra as vedações expressas no art. 150, § 6º, da Constituição de 1988 e no art. 97 do Código Tributário Nacional. (PARANÁ, Tribunal de Justiça, Incidente

¹⁵⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e Controle Judicial**. 2ª Ed. 7ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006.110p. p. 29.

de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174723-7/01, Relator: Des. Luiz Mateus de Lima, 2006).

A posição adotada pelo Tribunal Paranaense não pode ser considerada compatível com a Constituição Federal. A alíquota adotada pela legislação paranaense em relação a energia elétrica é a alíquota máxima prevista para o ICMS no Estado (29%)¹⁵⁷, sendo a mesma alíquota aplicada também ao fumo e às bebidas alcoólicas¹⁵⁸. Esta legislação prevê alíquota de 12% para rações destinadas à alimentação de animais e televisores de até 29 polegadas¹⁵⁹.

A comparação da alíquota estabelecida para a energia elétrica com a estabelecida para outros produtos permite constatar que o legislador paranaense descumpriu a regra da seletividade em função da essencialidade, e que o Poder Judiciário indevidamente se omitiu quando instado a coagir o Estado ao cumprimento da regra. Discorrendo a respeito da seletividade no IPI, Roque Antonio Carrazza e Eduardo Bottallo trataram do tema da possibilidade de controle da aplicação da seletividade pelo Poder Judiciário e assim se manifestaram:

Embora haja certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da “essencialidade dos produtos industrializados”, estas expressões possuem um *conteúdo mínimo*, que permite que se afira se o princípio em tela foi, ou não, observado, em cada caso concreto¹⁶⁰.

Prosseguem os doutrinadores ressaltando que não estão afirmando que esteja o Poder Judiciário autorizado a legislar no lugar do Legislativo, ou aplicar a norma no lugar do Poder Executivo, mas sim que o Judiciário

deve averiguar se os critérios adotados por estes Poderes foram adequados e racionais. Se concluir que ultrapassam os critérios da essencialidade poderá expungir do ordenamento

¹⁵⁷ Artigo 14, V, “a”. (PARANÁ. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996).

¹⁵⁸ Artigo 14, V, “b” e “c”. (PARANÁ. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996).

¹⁵⁹ Artigo 14, II, “e” e “k”7. (PARANÁ. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996).

¹⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.159, dez. 2008. p. 109

jurídico a legislação (*lato sensu*) que leva a uma tributação inadequada¹⁶¹.

No caso da energia elétrica do Estado do Paraná, o Poder Legislativo extrapolou a liberdade que a Constituição Federal lhe outorgou para a escolha das alíquotas. O Poder Legislativo é livre, dentro dos limites estabelecidos nas Resoluções do Senado Federal, para a fixação das alíquotas do ICMS do seu Estado. Entretanto, uma vez tendo optado por fixar as alíquotas de forma seletiva, deve observar o critério da essencialidade para a distinção e classificação dos produtos e serviços em cada alíquota estabelecida.

Dessa forma, caberia ao Poder Judiciário, dentro de sua competência, sem violar a separação entre os Poderes, declarar a invalidade da norma legal que determina a aplicação da alíquota de 29% de ICMS à energia elétrica no Estado do Paraná, ante sua inconstitucionalidade. O provimento judicial não iria criar uma nova alíquota, pois isso sim importaria em ofensa à separação entre os Poderes. Com a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo em questão a energia elétrica passaria a ser tributada pela alíquota geral (18%)¹⁶².

Ademais, tendo por base a legislação paranaense, poderia o Poder Judiciário, levando em consideração as classificações já adotadas na legislação, bem como a essencialidade da energia elétrica para a população do Estado do Paraná à época da decisão, determinar a aplicação de uma das alíquotas mais baixas estabelecidas para o ICMS no Estado, ou seja, 7%¹⁶³ ou 12%¹⁶⁴.

¹⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.159, dez. 2008. p. 110.

¹⁶² Artigo 14, VI - alíquota de dezoito por cento (18%) nas operações com os demais bens e mercadorias. (PARANÁ. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996).

¹⁶³ Artigo 14, I (PARANÁ. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996).

¹⁶⁴ Artigo 14, I (PARANÁ. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996).

Repete-se que não haveria ofensa à separação de poderes, uma vez que o Poder Judiciário estaria cumprindo a sua função, aplicando regra constitucional e dando efetividade a valores perseguidos pelas Constituições Estadual e Federal. Pode-se afirmar que haveria um certo grau de liberdade no caso, estando autorizada a escolha entre a alíquota de 7% ou a de 12%.

A posição do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também é no sentido de que a análise da aplicação da regra da seletividade pelos Poderes Legislativo e Executivo não pode ser feita pelo Poder Judiciário:

ICMS. Repetição de indébito. Aplicação de alíquotas segundo os princípios da seletividade e igualdade sobre consumo de energia elétrica e serviços de telefonia. Impossibilidade do Poder Judiciário fixar alíquotas, adotando postura política de outros Poderes. Respeito à discricionariedade do legislador, não havendo inconstitucionalidade na adoção de alíquotas diferenciadas. Recurso desprovido. (São Paulo, Tribunal de Justiça, Apelação nº 994.05073782-0, Relator: Des. Carvalho Viana, 2010).

No Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul a questão da aplicação da seletividade no ICMS também não é examinada em razão de um suposto respeito à separação de poderes. Nesse sentido foi o voto do Desembargador Carlos Roberto Lofego Canibal ao julgar questão referente a preparados para o pão:

A seletividade é direcionada ao Executivo e ao Legislativo, não podendo o Judiciário, em regra, imiscuir-se em tal questão. Competência do Executivo outorgada pelo legislador para definição de produtos incluídos na cesta básica do RS. Inteligência do art. 10, § 10 da Lei Estadual 8820/89¹⁶⁵.

¹⁶⁵ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. PRAZO DE RECOLHIMENTO. SUJEIÇÃO AO IPI. PRODUTO INTEGRANTE DA CESTA BÁSICA. ALTERAÇÃO POR DECRETO. MULTA ARBITRADA. EQUÍVOCO. SUCESSÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. 1. A seletividade é direcionada ao Executivo e ao Legislativo, não podendo o Judiciário, em regra, imiscuir-se em tal questão. Competência do Executivo outorgada pelo legislador para definição de produtos incluídos na cesta básica do RS. Inteligência do art. 10, § 10 da Lei Estadual 8820/89. ...PRIMEIRO APELO PARCIALMENTE PROVIDO. SEGUNDO APELO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA, NO MAIS, EM REEXAME. (Apelação e Reexame Necessário Nº

A concepção destes Tribunais confunde discricionariedade com interpretação, resultando em um indevido afastamento da apreciação da questão da alíquota da energia elétrica pelo Poder Judiciário. A respeito da necessidade de apreciação de questões desta ordem pelo Judiciário, assim se manifesta Eros Roberto Grau:

A consequência mais relevante que se extrai dessa distinção respeita precisamente ao papel a ser desempenhado pelo Poder Judiciário diante de ambas as hipóteses. Se não lhe cabe, por um lado, a apreciação da *decisão discricionária*, por outro lhe incumbe, inquestionavelmente, manifestar-se sobre a *aplicação, pela Administração, dos “conceitos indeterminados”*¹⁶⁶.

Diante disto, tal posição não pode ser sustentada sem ofensa aos mandamentos constitucionais. É dever constitucional do Poder Judiciário controlar e fiscalizar a aplicação e interpretação da Constituição, agindo quando provocado. Nos casos expostos há flagrante inconstitucionalidade com a violação da regra da seletividade.

Rafael Fuso, após analisar alguns casos judiciais em que não foi reconhecida a aplicação da seletividade em relação ao ICMS, assim se posiciona:

a liberdade atribuída ao legislador acaba tornando-se critério inatacável pelas normas individuais e concretas produzidas pelos aplicadores do direito. Isso porque, na visão dos magistrados, se a alíquota do ICMS for de 30% sobre produtos da cesta básica, por exemplo, nada poderá fazer o Judiciário, pois não se trata de ilegalidade ou inconstitucionalidade sujeita ao rechaço.¹⁶⁷

70006967921, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 22/12/2004)

¹⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. P 201.

¹⁶⁷ FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>. Acesso em: 25/09/2010. p. 195.

Entretanto, baseando-se em interpretações equivocadas que parte da doutrina sustenta acerca da regra da seletividade em razão da essencialidade as decisões do Poder Judiciário no tocante ao tema ainda não se coadunam com a argumentação exposta no presente estudo.

O Tribunal do Estado do Rio de Janeiro é a exceção encontrada no julgamento da matéria. Em 2005 o Tribunal declarou a inconstitucionalidade do artigo 14, inc. VI, item 2 e do inc. VIII, item 7 do Decreto Estadual nº 27.427 que estabeleciam alíquota de 25% para a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, por ofensa à seletividade. Em suas razões o relator Roberto Wider assim se manifestou:

Ao fixar alíquota de 25% sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações, verifica-se que não foram observados os princípios da seletividade e da essencialidade, dispostos no Artigo 155, §2º, III da CRFB, mormente quando estipula alíquotas menores a produtos supérfluos, como bebidas alcoólicas¹⁶⁸.

A decisão do Desembargador Roberto Wider está em plena consonância com o que foi exposto no presente estudo, ou seja, tendo realizado a verificação de que produtos menos essenciais (bebidas alcoólicas) são tributados por alíquota menor do que aquela aplicada à energia elétrica e aos serviços de telecomunicação, o malferimento da regra da seletividade torna-se evidente. O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro também declarou a inconstitucionalidade da lei estadual que estabelecia as

¹⁶⁸ Argüição de Inconstitucionalidade. Artigo 2, inciso I do Decreto nº 32.646 do ano de 2003 do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a Lei Estadual nº 4.056/2002 que instituiu o Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais. Superveniência da Emenda Constitucional n. 42, de 19/12/2003, que validou, em seu Artigo 4º, os adicionais criados pelos Estados em função da EC n. 31/2000, mesmo aqueles em desconformidade com a própria Constituição. Impossibilidade de se reconhecer a inconstitucionalidade do Decreto nº 32.646 de 2003. Precedente do STF. Artigo 14, VI, item 2, e VIII, item 7 do Decreto nº 27.427 do ano de 2000 do Estado do Rio de Janeiro, que fixa a alíquota do ICMS incidente sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. Desatenção aos princípios constitucionais da seletividade e essencialidade, dispostos no Artigo 155, § 2º da CRFB. Inconstitucionalidade reconhecida. (Argüição parcialmente procedente. (Argüição de Inconstitucionalidade nº 2005.017.00027, Órgão Especial, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Relator: Roberto Wider, Julgado em 27/03/2006)

alíquotas do ICMS para energia elétrica e serviços de telecomunicação em 25%, uma vez que possuía a mesma redação do Decreto já declarado inconstitucional¹⁶⁹.

A questão da seletividade em razão da essencialidade no ICMS não foi ainda analisada pelo Supremo Tribunal Federal. No Superior Tribunal de Justiça a questão chegou através de vários recursos, entretanto o mérito deles em relação a seletividade não foi analisado em razão de impedimentos de ordem processual, tais como: impossibilidade de impetração de mandado de segurança contra lei em tese¹⁷⁰ ou ausência de prova pré-constituída de ofensa à Constituição¹⁷¹.

¹⁶⁹ ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 14, VI, "B", DA LEI Nº 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, COM A NOVA REDAÇÃO DADA PELA LEI 4.683/2005, QUE FIXA EM 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) A ALÍQUOTA MÁXIMA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. ANTERIOR DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, ITEM 2 E VIII, ITEM 7, DO DECRETO ESTADUAL Nº 27.427/2000, REGULAMENTADOR DAQUELA LEI, NA ARGÜIÇÃO Nº 27/2005 JULGADA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DESTA EG. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LEI IMPUGNADA QUE ADOTA IDÊNTICOS FUNDAMENTOS DO DECRETO, VIOLANDO OS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E DA ESSENCIALIDADE ASSEGURADOS NO ART. 155, § 2º, DA CARTA MAGNA DE 1988. PROCEDÊNCIA DA ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, "B", DA LEI 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. DECISÃO UNÂNIME. Argüição parcialmente procedente. (Argüição de Inconstitucionalidade nº 2008.017.00021, Órgão Especial, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Relator: José Mota Filho, Julgado em 20/10/2008).

¹⁷⁰ RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 266/STF. DESCABIMENTO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EFEITOS FINANCEIROS PRETÉRITOS. IMPROPRIEDADE DA VIA MANDAMENTAL. SÚMULAS 269 E 271/STF. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, DESPROVIDO. 1. O pedido formulado no mandado de segurança, e reiterado nesta via recursal, consiste na declaração de inconstitucionalidade do disposto no art. 14, VI, item 12, e VII, Item 7, do Livro I, Título III, do RICMS/RJ, que prevê a incidência de alíquota de 25% sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação. Todavia, consoante reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a via do mandado de segurança não se compatibiliza com a discussão de lei em tese, em razão do que dispõe a Súmula 266/STF, mormente quando haja alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo como pedido autônomo, conforme ocorreu na hipótese em exame.....7. Recurso ordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.(RMS 21.202/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, STJ, julgado em 18/11/2008, DJe 18/12/2008).

Recentemente o STJ criou mais um óbice para a discussão da matéria, passando a entender que o contribuinte de fato (no caso da energia elétrica, o consumidor) não tem direito de questionar o percentual de ICMS incidente na operação e nem a receber a restituição de eventual indébito, uma vez que dela não participa¹⁷².

De outro lado o contribuinte de direito não possui qualquer interesse em alterar a tributação, pois uma vez que o valor é repassado aos

No mesmo sentido: REsp 1119872/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, STJ, julgado em 13/10/2010, DJe 20/10/2010.

¹⁷¹ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. ALÍQUOTA. SELETIVIDADE CONFORME ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA.1. Hipótese em que a empresa impetrou Mandado de Segurança para afastar a alíquota de ICMS (25%) incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação. Argumentou que a cobrança ofende o Princípio da Seletividade segundo a Essencialidade do Bem, de modo que deve ser aplicada a alíquota geral inferior (18%).2. A Segunda Turma, em recente julgado (RMS 28.227/GO, j. 24.3.2009, DJe 17.4.2009), decidiu que o writ não se presta a aferir suposta ofensa ao Princípio da Seletividade – no que se refere à alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações –, se o impetrante não demonstra peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional.3. Embora inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada.4. Agravo Regimental não provido.(AgRg no RMS 26.832/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, STJ, julgado em 02/06/2009, DJe 21/08/2009)

¹⁷² TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTA. DIMINUIÇÃO. ESSENCIALIDADE. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE. CONSUMIDOR FINAL. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção consolidaram entendimento de que, nas operações referentes ao fornecimento de energia elétrica, o consumidor final não pode ser considerado como contribuinte de direito, tendo em vista o disposto no artigo 4º, caput, da LC 87/1996, segundo o qual são contribuintes, nas operações internas com energia elétrica, aqueles que a fornecem. Precedentes (REsp 1191860/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/04/2011 e RMS 25.558/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/03/2011).2. Assim, considerando ainda a orientação fixada por ocasião do julgamento do REsp n. 903.394/AL sob o rito do art. 543-C do CPC (apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ad causam para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos), o consumidor final do serviço de energia elétrica, na condição de contribuinte de fato, não possui legitimidade passiva ad causam para discutir a incidência do ICMS sobre operações referentes a tal serviço, nem tampouco para pleitear a sua restituição. Precedente: RMS 32.425/ES, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/3/2011.3. Recurso ordinário não provido.(RMS 33.355/PA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/06/2011, DJe 17/06/2011)

consumidores, tal ônus não lhe afeta, de modo que não possui qualquer interesse na demanda. Além disso, ainda que pretendesse questionar a cobrança do imposto, em razão do disposto no 166 do Código Tributário Nacional¹⁷³, não poderia pleitear a restituição de eventual indébito em razão de que é notória a repercussão do imposto para a próxima etapa da cadeia.

Da análise das decisões expostas verifica-se que é necessária uma mudança de posicionamento dos Tribunais Estaduais e do Superior Tribunal de Justiça, a fim de efetuar uma apreciação das legislações estaduais e viabilizar a efetiva aplicação da regra da seletividade em função da essencialidade no que diz respeito ao ICMS.

¹⁷³ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

CONCLUSÕES

- I. A norma insculpida no artigo 155, § 2º, inc. III, da Constituição Federal, que permite a aplicação da seletividade em função da essencialidade ao ICMS é uma regra;
- II. Imposto seletivo é aquele que, utilizando um critério de seleção, onera bens ou serviços de forma diversa em razão de uma classificação. No caso do ICMS o critério utilizado para essa classificação deve ser a essencialidade;
- III. A facultatividade estabelecida pela referida norma é unicamente em relação à adoção da seletividade, não de seu critério. O legislador estadual pode optar entre a manutenção do imposto proporcional, como era o ICM, ou a instituição de um imposto extrafiscal seletivo. Ocorrendo a escolha pelo imposto seletivo, obrigatoriamente o critério de seleção deverá ser a essencialidade dos produtos e serviços;
- IV. O legislador não está livre para estabelecer o que é essencial e o que é supérfluo, tendo em vista que estes termos possuem um significado mínimo que não pode ser violado. Além disso, o conceito de essencialidade é variável no tempo e no espaço, devendo o legislador levar em consideração as características econômicas e sociais do Estado no momento da elaboração da classificação;
- V. A essencialidade deve ser aferida de modo objetivo, levando em consideração as características das mercadorias ou serviços tributados. A quantidade adquirida ou a capacidade contributiva

do adquirente não devem ser levadas em consideração para a classificação sob pena de desrespeito da regra;

- VI. A Constituição Federal elegeu a essencialidade como sendo o critério de seleção para a variação da tributação do ICMS, de modo que tal critério não pode ser abandonado sob pena de inconstitucionalidade;
- VII. A Constituição Federal não definiu expressamente o conceito essencialidade, delegando ao legislador estadual a tarefa de fazê-lo por meio da interpretação. No entanto, essa interpretação não é livre, uma vez que os limites do conceito de essencialidade podem ser encontrados no texto constitucional, uma vez observados os direitos e garantias fundamentais e os bens da vida por ela protegidos;
- VIII. A seletividade no ICMS não é obrigatória. O constituinte outorgou aos legisladores estaduais a possibilidade de escolha entre manter o imposto fiscal de incidência uniforme que existia no regime constitucional anterior ou criar um imposto seletivo. No entanto, a partir da opção pelo imposto seletivo, passa a ser obrigatória a observância do critério de seleção (a essencialidade) estipulado na Constituição;
- IX. A análise das legislações estaduais demonstra claramente que há desrespeito à regra da seletividade em função da essencialidade. Encontram-se produtos que deveriam ser considerados essenciais com alíquotas elevadas e outros que são notoriamente supérfluos com alíquotas reduzidas;
- X. A energia elétrica é tributada pela alíquota máxima em quase todos os Estados brasileiros. Apesar de ser essencial à uma vida digna nos dias atuais, os legisladores estaduais não a consideraram essencial para fins de tributação pelo ICMS. A energia elétrica pode até não ser enquadrada como produto de

primeira necessidade, digna da tributação reduzida que recebem os alimentos da cesta básica, entretanto não se pode admitir a sua equiparação a produtos supérfluos como cigarros e cosméticos;

- XI. Outra mercadoria que não tem sua tributação de acordo com a essencialidade é o gás de cozinha, produto essencial a uma vida digna e saudável na atualidade, cuja importância pode ser considerada superior à da energia elétrica. No entanto está sendo tributada ao lado de automóveis e produtos de informática, os quais de modo algum podem ser considerados de essencialidade equivalente;
- XII. O Poder Judiciário vem sendo omissos no tocante ao cumprimento da regra da seletividade em função da essencialidade. Dois erros podem ser apontados como as principais razões para a falta de imposição pelos Tribunais Estaduais desta regra:
- Em primeiro lugar, a consideração de que o critério da essencialidade seria de aplicação facultativa, podendo o legislador optar por outro critério para a tributação. Como foi amplamente demonstrado, o critério da essencialidade é de observância obrigatória no ICMS, assim como é no IPI, sendo necessária uma mudança de posição na jurisprudência em relação a isso.
- Em segundo lugar, o entendimento de que a definição das mercadorias e serviços essenciais seria ato discricionário dos Poderes Legislativo e Executivo, não sujeito ao controle judicial. Esta posição não é correta, uma vez que a definição das mercadorias e produtos essenciais configura interpretação e não discricionariedade;
- XIII. A mudança do panorama atual depende de um melhor estudo do tema da seletividade em função da essencialidade no ICMS, de modo a demonstrar que a regra deve ser seguida no ICMS como

ocorre com o IPI. É necessário consolidar o entendimento de que a facultatividade que a Constituição Federal instituiu referia-se apenas à adoção do ICMS seletivo, o qual foi adotado por todos os Estados. O critério de seleção escolhido pelo constituinte, sem margem de alteração por parte do legislador ordinário, foi a essencialidade das mercadorias e serviços tributados. Ademais, o controle da aplicação da regra deve ser feito pelo Poder Judiciário, verificando se as mercadorias e serviços considerados essenciais ou supérfluos pela legislação realmente são assim considerados pela sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 541p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. 8ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006. 209 p.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. 87p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. 601p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. 208p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006. 176p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed., 23ª tiragem. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063p.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 681p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 Ed. São Paulo: Lejus, 2002. 689p.

BERGAMINI, Adolpho. O ICMS sobre a comercialização de energia elétrica e o princípio da seletividade. **Revista de Estudos Tributários**: Porto Alegre, n.62, (jul./ago. 2008) p. 36-47.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**: uma introdução metodológica. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1999

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI – Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética. 2009. 207p.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Lei nº 7.783 de 28 de junho de 1989. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASIL. Lei nº 9.294 de 15 de julho de 1996. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso: 05/01/2011.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O Princípio da Seletividade e o ICMS Incidente sobre Energia Elétrica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Rev. dos tribunais, 2004. n.57, p.122-137.

BREDA, Flávio César. **Capacidade contributiva, seletividade e ICMS: repercussões na realização da Justiça Tributária**. Disponível em: <http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_01_2005.pdf>. Acesso em: 30/05/2010.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARDOSO, Lais Vieira. A seletividade no IPI. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) **IPI: Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 246-262.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª Ed. Rev. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 670p.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.159, p. 107-114, dez. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. 284 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª Ed. Ver e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 938p.

CONTINENTINO, Marcelo Casseb. A Seletividade do ICMS Incidente Sobre Energia Elétrica e a Constitucionalidade da Graduação de Alíquotas Segundo o Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 141, p. 109-119, jun. 2007.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**. Ano 15, nº 55, p. 297-302. Jan-mar 1991.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1ª. ed. 2 tir. São Paulo: Saraiva, 2009. 452p.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O princípio da Essencialidade na Tributação in: **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT / Fundação Escola Superior de Direito Tributário**. n.3 - Porto Alegre: FESDT, 2009. p. 229-245.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin. 2008. 192p.

FUSO, Rafael Correa. **Seletividade Tributária**. Disponível em: http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>. Acesso em: 25/09/2010.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006. 143p.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. IPI – Inconstitucionalidades das Alíquotas Diferenciadas para os Produtos Fabricados com Material Plástico – Extrafiscalidade Limitada – Impacto Ambiental não pode ser Admitido como Critério de Seleção. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) **IPI: Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 90-113.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011. 384p.

GUASTINI, Ricardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milão: Dott. A. Giufré, 2004. 368p.

GUASTINI, Ricardo. **Nuovi Studi Sull'Interpretazione**. Roma: Aracne, 2008. 174p.

HOFFMANN, Rodolfo; SILVEIRA, Fernando Gaiger; PAYERAS, José Adrian Pintos. **Progressividade e sacrifício eqüitativo na tributação: O caso do Brasil**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td_1188.pdf>. Acesso: 20/05/2010.

JESUS, Fernando Bonfá de. **ICMS: Aspectos pontuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 146p.

MACCORMICK, Neil. MENDES, Conrado Hübner (trad.). **Retórica e o Estado de Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 389p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, p. 70-77, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do ICMS no Fornecimento de Energia Elétrica. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n.62, (jul./ago. 2008) p. 26-35.

MACHADO, Hugo de Brito. IPTU: ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**; São Paulo: Oliveira Rocha, abr, 1998. n.31, p.82-91.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n.155, p. 48-56, ago. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 31ª Ed. Rev. Atual. e Ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. 574p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e Controle Judicial**. 2ª Ed. 7ª tir. São Paulo: Malheiros, 2006.110p.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. Disponível em: <http://www.unifor.br/tede//tde_busca/arquivo.php?codArquivo=761741>. Acesso em: 30/05/2010.

MENKE, Cassiano. **A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.152.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. A Seletividade do IPI: sua Correlação com a Extrafiscalidade, a Capacidade Contributiva e a Noção de Essencialidade in: **Revista de Direito Tributário da APET**. v. 11, p. 93-119, 2006.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. **Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris editor, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da Seletividade do Tributo em Função da Essencialidade do Produto. **Revista dos Tribunais**. São Paulo 1990. v.651, p.7-15.

OLIVEIRA, Jorge Jayme de Macêdo. **Impostos Estaduais: ICMS, ITCD e IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009. 407p.

PARANÁ. Constituição, 1989. **Constituição do Estado do Paraná de 05 de outubro de 1989**. Disponível em <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/>> Acesso em 01/02/2011.

PARANÁ. Lei 11.580 de 14 de novembro de 1996. Disponível em <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/>> Acesso em 01/02/2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. 1432 p.

RIO GRANDE DO SUL. Constituição, 1989. **Constituição do Estado do Rio Grande do Sul**, de 03 de outubro de 1989. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/prop/legislacao>> Acesso em 01/02/2011.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 13.275 de 03 de novembro de 2009. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/asp3/index.asp>> Acesso em 01/02/2011.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 12.916 de 01 de abril de 2008. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/asp3/index.asp>> Acesso em 01/02/2011.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820 de 07 de janeiro de 1989. Disponível em <<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/asp3/index.asp>> Acesso em 01/02/2011.

SANTA CATARINA. Constituição, 1989. **Constituição do Estado de Santa Catarina de 05 de outubro de 1989**. Disponível em <<http://www.sc.gov.br/conteudo/governo/paginas/constituicao.htm>> Acesso em 01/02/2011.

SÃO PAULO. Constituição, 1989. **Constituição do Estado de São Paulo de 05 de outubro de 1989**. Disponível em <<http://www.legislacao.sp.gov.br/>> Acesso em 01/02/2011.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life**. Oxford: Clarendon Press, 1991 reimp. 2002. 254p.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da Alíquota Zero. Normas Modificativas. Seletividade. Progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, abr, 2000. n.55, p.18-30.

TILBERY, Henry. O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). **Estudos Tributários em Homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 309-348.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachin. Trad. Luiz Dória Furquim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris ed., 2008.

TIPKE, Klaus e Yamashita, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. 127p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed.atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. (parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Oliveira Rocha, mar, 1997. n.18, p.94-102.

VASCONCELLOS, Mércia Miranda. ICMS: Princípios da Seletividade e da Não-cumulatividade como Cláusulas Pétreas. **Revista de Direito e Política**, São Paulo , v.3, n.8, p.9-25, jan/mar. 2006.

VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal. Princípio da Seletividade, Tipicidade Cerrada, Normas de Interpretação e a Partícula "outros" na Legislação do IPI. **Revista Tributaria e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. v.45, p.155-163.

JURISPRUDÊNCIA REFERIDA

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança nº 26.832/RJ**, da Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgado em 02/06/2009, DJe 21-08-2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em: 27 de julho de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 21.202/RJ**, da Primeira Turma. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado em 18/11/2008, DJe 18-12-2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em: 12 de agosto de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 33.355/PA**, da Primeira Turma. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em 14/06/2011, DJe 17-06-2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em: 29 de julho de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1119872/RJ**, da Primeira Seção. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em 13/10/2010, DJe 20-10-2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em: 27 de julho de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasil, **Recurso Extraordinário nº 166.772**, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 29 de julho de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasil, **Recurso Extraordinário nº 390.840**, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em

09/11/2005, DJ 15-08-2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 08 de agosto de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasil, **Recurso Extraordinário nº 357.950**, Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 08 de agosto de 2011.

PARANÁ. Tribunal de Justiça. **Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174723-7/01**, Órgão Especial. Relator: Luiz Mateus de Lima. Julgado em 17/11/2006. Disponível em: <<http://www.tj.pr.gov.br>> Acesso em: 31 de julho de 2011.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. **Arguição de Inconstitucionalidade nº 2005.017.00027**, do Órgão Especial. Relator: Roberto Wider. Julgado em 27/03/2006. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br>> Acesso em: 29 de julho de 2011.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. **Arguição de Inconstitucionalidade nº 2008.017.00021**, do Órgão Especial. Relator: José Mota Filho. Julgado em 20/10/2008. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br>> Acesso em: 12 de agosto de 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e Reexame Necessário nº 70006967921**, da Primeira Câmara Cível. Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal. Julgado em 22/12/2004. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>> Acesso em: 10 de agosto de 2011.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível Nº 70043794569**, da Primeira Câmara Cível. Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 08/03/2012. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>> Acesso em: 10 de março de 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2001.04.01.084404-5**, da Primeira Turma. Relatora: Maria Lúcia Luz

Leiria. DJ de 22/10/2003. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>> Acesso em: 29 de julho de 2011.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2009.024277-7**, da Terceira Câmara de Direito Público. Relator: Luiz César Medeiros. Julgado em 12/04/2010. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br>> Acesso em: 31 de julho de 2011.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 96.03.088804-4**, da Sexta Turma. Relatora: Desembargadora Federal Diva Malerbi. DJU de 05/05/2005. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>> Acesso em: 10 de agosto de 2011.