

Regiane Binhara Esturilio

A seletividade no IPI e no ICMS

Dissertação de Mestrado

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-graduação em Direito da PUC-PR.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz

Curitiba, junho de 2004

Regiane Binhara Esturilio

A seletividade no IPI e no ICMS

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-graduação em Direito da PUC-PR. Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada.

Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz
Orientador
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Prof. Dr. Humberto Ávila
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Luiz Alberto Blanchet
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Curitiba, junho de 2004

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização da universidade, do autor e do orientador.

Regiane Binhara Esturilio

Graduada em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba no ano de 1998 e Administração de Empresas pela Fundação de Estudos Sociais do Paraná em 1999, especialista em Direito Tributário e Direito Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná em 2000. Advoga desde 1998 especialmente na área tributária. Desde 2001 é professora assistente do Curso de Pós-Graduação em Direito Empresarial da PUCPR, e desde março de 2004 é professora de Legislação Tributária e Social das Faculdades Integradas Curitiba.

Ficha Catalográfica

Esturilio, Regiane Binhara
E82s A seletividade no IPI e no ICMS / Regiane Binhara Esturilio;
2004 orientador, Roberto Catalano Botelho Ferraz. -- 2004.
ix, 146 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do
Paraná,
Curitiba, 2004
Inclui bibliografias

1. Direito tributário. 2. Imposto sobre produtos industrializados
3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. I. Ferraz
Roberto Catalano Botelho. II. Pontifícia Universidade Católica do
Paraná. Mestrado em Direito.

III. Título.

Doris - 4.ed. 341.39

342.156

Agradecimentos

Agradeço a Deus pelas maravilhas que fez, inclusive em minha vida.

A conclusão do curso de Mestrado somente foi possível com o auxílio de pessoas muito importantes, às quais dedico os mais sinceros agradecimentos, consciente de que as palavras não são suficientes para expressar toda a minha gratidão.

Ao meu orientador Roberto Ferraz, por todo o apoio, por incentivar-me a ingressar no curso de Mestrado, por fazer as críticas necessárias sempre com tranquilidade e cordialidade.

À minha querida e preciosa família, por suportarem minhas ausências e transmitirem-me sempre a confiança necessária.

Aos amigos, pela incessante colaboração, pelas revisões e considerações sobre o texto, pelo constante apoio, pelo incentivo e pelos valiosos momentos de descontração.

A todos os amigos colegas de escritório e magistério, que suportaram pacientemente o aumento de trabalho decorrente dos meus momentos de concentração e afastamento, auxiliando-me nas tarefas profissionais e acadêmicas.

A todos aqueles que, direta ou indiretamente, e até mesmo na ausência, tornaram possível a conquista desse objetivo.

Resumo

Esturilio, Regiane Binhara; Ferraz, Roberto Catalano Botelho. **A seletividade no IPI e no ICMS**. Curitiba, 2004, 146 p. Dissertação de Mestrado – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

O presente trabalho busca estudar a seletividade aplicável ao IPI e ao ICMS conforme disposições da Constituição Federal de 1988, em seus artigos 153, § 3º, inciso I, e 155, § 2º, inciso III. Analisa elementos de direito constitucional e direito tributário relevantes para o estudo da seletividade, entre eles noções de Constituição e normas constitucionais – os princípios e regras, mecanismos formais e informais de alteração da Constituição, tributos e suas espécies, impostos sobre o consumo, capacidade contributiva e razões pelas quais nem sempre os impostos sobre o consumo a realizam, quais sejam, a regressividade, a competitividade dos agentes econômicos e a repercussão. O trabalho reúne informações sobre os estudos a respeito da seletividade até o momento levados a cabo pela doutrina, especialmente a nacional, descreve o seu regime jurídico, indica as diferenças entre a seletividade para o IPI e para o ICMS, faz referências sobre os critérios de graduação de bens e serviços, aponta algumas incongruências extraídas da legislação e os critérios para realizar efetivamente a seletividade, sugerindo, finalmente, um conceito constitucional e legal do que deva ser considerado como essencial nos produtos, mercadorias e/ou serviços.

Palavras-chave

Direito; Tributário; Econômico; Social; Seletividade; Essencialidade; Produtos, mercadorias e/ou serviços; Tributação sobre o consumo; IPI; ICMS.

Summary

Esturilio, Regiane Binhara; Ferraz, Roberto Catalano Botelho. **Selectivity in IPI [federal VAT] and ICMS [state VAT]**. Curitiba, 2004, 146 p. Master's Dissertation – Law Department, Pontifical Catholic University of Paraná.

This study investigates the selectivity applicable to the IPI and ICMS taxes according to the provisions of the 1988 Federal Constitution in its articles 153, para. 3, item I, and 155, para. 2, item III. Constitutional and tax law elements relevant to the selectivity study are analyzed here, including, among others, the notions of Constitution and constitutional standards -- principles and rules, formal and informal Constitution amendment mechanisms, taxes and types of taxes, tax on consumption, contributing capacity and reasons why taxes on consumption do not always add to the contributing capacity, i.e. reversibility, competition among agents of the economy and replication. This study gathers information on other works on selectivity carried out to date, especially in Brazil. It also describes the legal regime adopted and points out differences between IPI and ICMS selectivity, making reference to some inconsistencies found in legal provisions and in the selectivity criteria effectively adopted. Finally, a legal and constitutional framework is suggested covering what should be deemed essential in products, goods and/or services.

Key words

Law; Tax; Economic; Social; Selectivity; Essentiality; Products, goods and/or services; Consumption taxation; IPI; ICMS.

Sumário

INTRODUÇÃO	1
1. ELEMENTOS DE DIREITO CONSTITUCIONAL RELEVANTES PARA A ANÁLISE DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS.....	4
1.1. Noção de Constituição	4
1.2. Noções sobre normas constitucionais: princípios e regras	7
1.3. Algumas posições doutrinárias sobre os critérios diferenciadores das normas constitucionais	8
1.4. Mecanismos de alteração da Constituição.....	14
1.4.1. Mecanismos formais	14
1.4.2. Mecanismos informais.....	16
1.5. Síntese conclusiva do capítulo.....	20
2. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO RELEVANTES PARA A ANÁLISE DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS.....	23
2.1. Breve histórico.....	23
2.2. Tributos e suas espécies.....	29
2.3. Impostos	33
2.4. Observações sobre impostos pessoais, impostos reais sobre o Patrimônio e a capacidade contributiva.....	36
2.5. IPI, ICMS, capacidade contributiva e seletividade	40
2.6. Razões pelas quais os impostos sobre o consumo não realizam, necessariamente, a capacidade contributiva	49
2.6.1. Primeira razão – regressividade	52
2.6.2. Segunda razão – competitividade dos agentes econômicos.....	55
2.6.3. Terceira razão - repercussão tributária.....	57
2.7. Capacidade contributiva genérica e capacidade contributiva específica	62
2.8. Síntese conclusiva do capítulo.....	66
3. SELETIVIDADE E SEU CRITÉRIO: A ESSENCIALIDADE.....	70
3.1. Breve histórico.....	70
3.2. A seletividade como técnica de tributação.....	74
3.3. Diferenças da seletividade no IPI e no ICMS	82
3.4. Essencialidade.....	89
3.4.1. Essencialidade no ordenamento jurídico	94
3.5. Bens e serviços supérfluos e essenciais e sua graduação.....	101
3.6. Essencialidade objetiva	115
3.7. Alteração das alíquotas do IPI e do ICMS	116
3.8. Poder Judiciário e questões práticas	120
4. CONCLUSÕES.....	131
Referências Bibliográficas.....	136
Anexo (alíquotas do ICMS).....	146

1. INTRODUÇÃO

No Brasil o Direito Tributário passou a ser estudado com maior intensidade a partir da década de 60. Desde então seus temas têm sido freqüentemente explorados e vêm adquirindo grande importância, mas apesar disso ainda há questões sobre as quais a produção científica é restrita.

É o caso da seletividade, aplicável por determinação constitucional pelo critério da essencialidade ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) e ao imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).¹

Na doutrina e na legislação estrangeiras não se encontra instituto equivalente à seletividade, ao contrário do que ocorre com outros temas de Direito Tributário².

Dos juristas que se dedicaram ao estudo da seletividade no âmbito nacional, alguns desenvolveram suas pesquisas a partir do ponto de vista da pessoa dos contribuintes, chegando à conclusão de que a seletividade materializa a capacidade contributiva.³ Outros tomaram como ponto de

¹ Artigos 153, § 3º, inciso I, e 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

² Por exemplo, o princípio da legalidade tributária, presente em praticamente todos os ordenamentos jurídicos e oriundo do direito inglês. A respeito, vide SOUZA, Gláucia Beatriz Klug Doin Vieira Marins de. *Princípio da Legalidade e da Estrita Legalidade como Garantia Constitucional do Contribuinte*. Temas de Advocacia Empresarial. Coordenação Marins, Bertoldi & Efig Advocacia e Consultoria Jurídica S/C. Juruá, 1999.

³ Por exemplo: VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal, **Princípio da seletividade, tipicidade cerrada, normas de interpretação e a partícula 'outros' na legislação do IPI**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 45, ano 10, julho-agosto, 2002, p. 157; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **do imposto de consumo**. In Revista de Direito Administrativo 16/230. Conferência de 10/11/1948, p. 351; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 28; GIANNETTI, Leonardo Varella. **O princípio da capacidade contributiva e os impostos reais**. In Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, nº 4, 1999, p. 279-293; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 74 e ss, no sentido de que se verifica a capacidade contributiva nos impostos reais; COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 94; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 1997, p.

partida os bens e/ou serviços que estão sujeitos aos impostos com regime seletivo de fixação de alíquotas, chegando a concluir, ainda que timidamente em alguns casos, que a seletividade não realiza a capacidade contributiva.⁴

De toda forma, a atual referência sobre esse tema é a monografia de autoria de Henry Tilbery, de 1974, republicada com atualização em 1990 e confeccionada com esteio, inclusive e em grande parte, em premissas das áreas econômica e filosófica.⁵

Em relação à jurisprudência pátria, poucos são os acórdãos encontrados em que a matéria foi ventilada, sendo de 1997 a legislação mais discutida, apreciada pelos Tribunais e que mereceu comentários doutrinários. Trata-se da tributação diferenciada do açúcar pelo IPI conforme a localização geográfica do estabelecimento do produtor.

84 e 335; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 9ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003 p. 139. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Constituição de 1988. A seletividade em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços**. In *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Vol 10, 1990, 2933; In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípios Constitucionais Tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 18: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, p. 240-241; GONÇALEZ, Antônio Manoel. p. 294.; MENEZES, Paulo Lucena e MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva, p. 622.

⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 67; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 7ª ed. MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. (Coord). São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p. 31-32; COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade contributiva**. In *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: Malheiros editores, p. 297. jan/mar de 1991, p. 301; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: Sistema tributário**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996, p. 97; MARTINS, André Malta. **O ICMS e os produtos componentes da cesta básica nas Unidades da Federação**. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 41, nov/dez/2001, p. 87; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Dialética, n. 62, p. 73.

⁵ TILBERY, Henry. **O conceito da essencialidade como critério de tributação**. In *Estudos Tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Souza*. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1974. Republicado com atualização in *Direito Tributário Atual*, Vol. 10. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1990. Co-Edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário. De acordo com Ruy Barbosa Nogueira (p. 2950), "*Única monografia da literatura pátria sobre 'O CONCEITO DA ESSENCIALIDADE COMO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO'*".

O IPI e o ICMS são impostos sobre o consumo, ou seja, incidem sobre operações com produtos, mercadorias e serviços, e para eles está previsto constitucionalmente o regime seletivo de fixação de alíquotas, ou seletividade.

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. Esse conceito é variável no tempo e no espaço, mas deve ser analisado do ponto de vista objetivo, privilegiando-se a comparação entre os itens sujeitos à tributação.

O conceito de essencialidade de bens ou serviços pode ser estudado sob o ponto de vista da economia, da filosofia, da psicologia e de outras ciências, mas possui também conteúdo jurídico.

Assim, o que se pretende neste trabalho é analisar a seletividade aplicável ao IPI e ao ICMS, reunir informações sobre os estudos até o momento levados a cabo pela doutrina, especialmente a nacional, descrever o seu regime jurídico, apontar algumas incongruências extraídas da legislação e sugerir critérios constitucionais e legais para realizar efetivamente a seletividade, a partir da definição do que deva ser essencialidade nos produtos, mercadorias e/ou serviços.

Por motivo de conexão com a seletividade serão feitas algumas considerações sobre temas de direito constitucional como as normas, princípios e regras, sobre determinadas características do Sistema Tributário Nacional, alguns aspectos da tributação sobre o consumo, alguns aspectos dos impostos (IPI e ICMS) e dos limites para a alteração de suas alíquotas, da capacidade contributiva e dos fenômenos da repercussão e da regressividade tributárias.

1. ELEMENTOS DE DIREITO CONSTITUCIONAL RELEVANTES PARA A ANÁLISE DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS

1.1. NOÇÃO DE CONSTITUIÇÃO

Para a adequada compreensão de temas jurídicos é imprescindível que o ponto de partida do estudo seja a Constituição Federal, e em se tratando de tema relativo ao Direito Tributário a orientação não é diferente, razão pela qual far-se-á considerações sobre a Constituição e seus mecanismos de alteração.

Muitos são os conceitos oferecidos pela doutrina para definir uma Constituição, quase todos enfatizando que a mesma é um conjunto de normas hierarquicamente superior, que visa estabelecer a organização política do Estado e regular a vida em sociedade num dado momento histórico e em determinado local.⁶

De fato, o estudo da Constituição deve ter como ponto de partida as características do momento e do local de sua vigência, pois é sabido que a sociedade é dinâmica e constantemente se modifica, sendo ideal que o resultado dessas modificações esteja refletido no ordenamento jurídico.

Se o texto constitucional brasileiro de 1988 fosse estático e não tivesse sofrido modificações desde a sua promulgação, certamente ainda seria juridicamente válido e eficaz, mas do ponto de vista social talvez algumas de suas disposições tivessem caído na inobservância, em função da modificação da sociedade, mas isso não significa dizer que o texto constitucional deva ser facilmente modificável ou que possa receber toda

⁶ “No Brasil, as normas de mais alto grau estão na Constituição. A Constituição cria o Estado, estabelece a separação dos poderes, disciplina o exercício do poder político, fixa direitos e garantias individuais e rege as relações do Brasil com outros Estados.” GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional à repetição de indébito do ISS.** In Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa. V. 1. Luis Eduardo Schoueri (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 566.

e qualquer alteração em sua redação, decorrente de mudanças de ideologia política - que podem inclusive ser temporárias - ou de inovações tecnológicas das mais variadas, entre outros fatores possíveis.

Se de um lado é desejável que a Constituição seja um retrato fiel das características de uma sociedade, de outro lado é necessário que esse mesmo texto confira às pessoas sob a sua égide segurança jurídica, certeza de estabilidade.

Oportunas as seguintes reflexões sobre a Constituição como sistema aberto, que sofre modificações, que adquire identidade própria conforme o tempo e o lugar analisados e que, por essa característica, é inacabado e inacabável:

*“O sistema constitucional pede o emprego de métodos hermenêuticos que possam de perto acompanhar as **variações dinâmicas da Constituição, presos atentamente ao critério evolutivo**, sempre de fundamental importância para a análise interpretativa.”⁷*

*“Vinculada ao conceito de sistema, cada Constituição adquire por conseguinte, um certo perfil ou caráter individual, traço peculiar que o intérprete não deve menosprezar, do contrário jamais logrará penetrar o verdadeiro **‘espírito da Constituição’**, cujo reconhecimento é indispensável para que ele possa inferir o sentido essencial das normas fundamentais.”⁸*

“Enquanto sistema ‘aberto’, o sistema é sempre inacabado e inacabável.”⁹

(Grifos nossos.)

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, 22ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p. 119.

⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1994, p. 110.

⁹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. LAMEGO, José (trad). 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian p. 595.

Afirmava Hans Kelsen que a Constituição é fundamento de validade formador do sistema jurídico, regula a produção de normas jurídicas gerais, determina o conteúdo da legislação futura e representa o escalão de direito positivo mais elevado de toda a ordem jurídica.¹⁰

Assim, é preciso encontrar um ponto de equilíbrio para manter o texto constitucional imperativo, estável, atual, correspondente à vontade da sociedade, mas capaz de indicar os caminhos norteadores da legislação presente e também da legislação futura. Essa é uma característica (ou uma tendência) da Constituição à continuidade, mas que não é e nem deve ser eterna.

Se no passado a ditadura militar imperava no Estado Brasileiro e se impunha no texto constitucional, hoje faz-se referência aos valores basilares da democracia como pilares do ordenamento jurídico, privilegiando-se a liberdade e a igualdade, sem desconsiderar outros valores que deles derivam e que se foram firmando no atual momento histórico do país.¹¹

Veja-se que os valores sociais de que se trata expressam ideais e dão verdadeira identidade à Constituição, a ponto da Constituição Brasileira de 1988 ser chamada de “cidadã” porque procurou resguardar os particulares dos desmandos estatais da época da ditadura militar.

Os valores sociais, por representarem manifestações de vontade dos cidadãos, indicam as metas a serem protegidas e alcançadas por todo o ordenamento jurídico, estendendo-se a todos os assuntos disciplinados na Constituição.

¹⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, 6ª ed. Coimbra: Ed. Armênio Amado, 1984, p. 310.

¹¹ Sobre os valores condicionantes da democracia, ver: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**, 27ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p. 96.

Mas a estabilidade da Constituição não exclui a necessária e recomendável atualização do seu texto, pois o adequado é que ele não esteja dissociado da realidade social.

1.2. NOÇÕES SOBRE NORMAS CONSTITUCIONAIS: PRINCÍPIOS E REGRAS

Estudar a seletividade no IPI e no ICMS requer a análise da natureza jurídica dessa norma e da sua força normativa. Afinal, a seletividade é realmente um princípio?

Compreendendo-se sistema jurídico como *“um bloco unitário de normas de características comuns”*, é possível afirmar que a Constituição Brasileira de 1988, enquanto lei de maior hierarquia no sistema jurídico nacional, é constituída por um sistema de normas¹², que por ser passível de alterações pode ser chamado de sistema aberto.

Essa específica afirmação não é controvertida na doutrina, e é aceita diante da experiência que demonstra necessárias as modificações na Constituição, ocorram elas de maneira formal ou pela informalidade.

Todavia, há variações de pensamento no que concerne aos conceitos e classificações dos princípios e das regras, que compõem o gênero das normas constitucionais, e a adequada compreensão do que são os princípios e as regras constitucionais é importante para a compreensão da seletividade em matéria tributária, para fundamentar a afirmação de que a seletividade é uma técnica tributária, classificada como regra constitucional, aplicável ao IPI e ao ICMS.

¹² Sobre o conceito de sistema, sistema jurídico e sistema tributário, ver CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1993, p. 9-15, e CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 13ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p. 128-141.

Apesar dessa importância, o objetivo deste estudo não é descrever todas as concepções doutrinárias sobre princípios e regras, examinar ou criticar todas as obras de seus mais destacados estudiosos ou formular sugestões de aperfeiçoamento dos critérios diferenciadores das duas espécies de normas.

Por essa razão, a análise dos princípios e regras constitucionais e os critérios de distinção de ambos está com base, principalmente, nos estudos de Humberto Ávila,¹³ Eros Roberto Grau¹⁴ e Melissa Folmann,¹⁵ que se debruçaram sobre obras de Ronald Dworkin, Robert Alexy e José Joaquim Gomes Canotilho, entre outros.

1.3. ALGUMAS POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE OS CRITÉRIOS DIFERENCIADORES DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS

Os princípios já estiveram em último lugar na ordem de aplicação pelo juiz frente a omissões legislativas, quando os casos eram decididos de acordo com a analogia, os costumes e, por fim, com os princípios gerais de direito.¹⁶

É pacífico na doutrina que o vocábulo “princípio” é polissêmico,¹⁷ mas sua importância no direito foi tomando grandes proporções a partir dos estudos formulados em oposição a Hans Kelsen e Herbert Hart, positivistas que defendiam a fidelidade extrema à lei, afirmando que ao aplicá-la o juiz estava adstrito aos seus limites, que formariam uma moldura dentro da qual haveria várias possibilidades de decisão e que o

¹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 26-31.

¹⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, 3ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 73-120.

¹⁵ FOLMANN, Melissa. **Interpretação constitucional principiológica & sigilo bancário**. Curitiba: Ed. Juruá, 2003, p. 41-60.

¹⁶ Conforme artigo 4º da LICC: “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.”

¹⁷ Segundo REALE, Miguel, *in* **Lições preliminares de direito**, 20ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1993, p. 299, princípio significa início ou começo, e juridicamente refere-se à base de orientação lógica e válida do saber a ser desenvolvido.

magistrado, ao decidir dentro desses limites, exerceria uma permitida discricionariedade.¹⁸

Herbert Hart¹⁹ defendia que a linguagem jurídica possuía como características a vagueza e a indeterminação, o que, aliado à impossibilidade de se prever todas as ações humanas, gerava a possibilidade de mais de uma interpretação da norma pelo órgão julgador.

Foi com Josef Esser, Karl Larenz, Claus Wilhelm Canaris, Ronald Dworkin, Robert Alexy e José Joaquim Gomes Canotilho, entre outros, que se consolidou o estudo dos princípios e seus critérios diferenciadores das regras, aplicados em oposição ao simplismo positivista.

Segundo Karl Larenz o critério diferenciador de princípios e regras é qualitativo, representado pelo grau de abstração da norma, e os princípios funcionariam como fundamentos normativos para a tomada da decisão.²⁰

Segundo Humberto Ávila²¹ e Karl Larenz,²² Claus Wilhelm Canaris sustenta serem duas as diferenças entre princípios e regras. A primeira seria o conteúdo axiológico, porque os princípios o apresentam de maneira explícita e por isso precisam de outras normas para a sua concretização, as regras. A segunda diferença seria o modo de interação com outras normas. *“Os princípios, ao contrário das regras, receberiam seu conteúdo axiológico somente por meio de um processo dialético de complementação e limitação.”*

Ronald Dworkin criticou radicalmente o positivismo defendido por seu antecessor na Universidade de Oxford, Herbert Hart, sustentando que os princípios possuem uma dimensão de peso e as regras uma dimensão

¹⁸ FOLMANN, Melissa. **Interpretação...**, p. 42-43.

¹⁹ HART, Herbert. **Positivism and the separation of law and morals**. In DWORKIN, Ronald. *The philosophy of law*. New York: Oxford University Press, 1977, p. 17-38.

²⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia...**, p.151, 161 e 592.

²¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria...**, p. 27.

de validade.²³ Com isso, afirmou que em caso de colisão entre princípios aquele que tivesse maior peso numa situação concreta se sobreporia ao outro, sem que este outro perdesse a validade ou fosse excluído do ordenamento. No caso das regras, a aplicação dar-se-ia no modo do *tudo ou nada*. Ou seja, se numa situação fática há subsunção à regra, ela é válida e aplicável. Caso contrário, a regra não é considerada válida. Em caso de colisão entre regras, uma delas necessariamente será considerada inválida.²⁴

Robert Alexy²⁵ baseou-se nas conclusões de Dworkin e propôs que os princípios estabelecem deveres de otimização aplicáveis em vários graus e portanto não se admitiria, no campo da abstração, falar em *prevalência* em caso de colisão entre princípios. É a através de um processo de *ponderação*, diante de um caso concreto, que um dos princípios, por conta das circunstâncias do caso em análise, seria aplicado sem que o outro fosse excluído do ordenamento.

Quanto às regras, sustentou que são válidas ou inválidas e comportam exceções:

“A distinção entre princípios e regras – segundo Alexy – não pode ser baseada no modo tudo ou nada de aplicação proposto por Dworkin, mas deve resumir-se, sobretudo, a dois fatores: diferença quanto à colisão, na medida em que os princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; diferença quanto à obrigação que instituem, já que as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações ‘prima facie’, na medida em que podem

²² LARENZ, Karl. **Metodologia...**, p. 199 e 526..

²³ DWORKIN, Ronald. **Is law a system of rules?** In DWORKIN, Ronald. The philosophy of law. New York: Oxford University Press, 1977, p. 38-65.

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria...**, p. 28.

²⁵ ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

*ser superadas ou derogadas em função dos princípios colidentes.”*²⁶
(Destaques no original).

O constitucionalista português José Joaquim Gomes Canotilho discorre em sua obra *Direito Constitucional*, em capítulo denominado “A Estrutura Sistêmica: A Constituição como sistema Aberto de Regras e Princípios”, sobre as formas ou teorias que têm sido elaboradas para indicar critérios de diferenciação entre os princípios e as regras.²⁷

Destaca como critérios de distinção: 1) Grau de abstração - os princípios têm grau de abstração elevado, enquanto nas regras esse grau é reduzido; 2) Grau de determinabilidade - os princípios, vez que têm grau de abstração elevado, carecem de mediações concretizadoras, enquanto as regras são aplicáveis diretamente aos casos concretos; 3) Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes do direito - os princípios possuem posição hierárquica superior no ordenamento jurídico, são estruturantes do sistema jurídico; 4) Proximidade da idéia de direito - os princípios são juridicamente vinculantes, baseados na exigência e busca dos ideais de justiça, enquanto as regras podem ser vinculativas com um conteúdo meramente funcional; 5) Natureza normogenética - os princípios dão sustentação e validade às regras e por isso desempenham função “normogenética fundamentante”.

Vejam-se as seguintes afirmativas de Canotilho:

“(1) - os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky), a convivência de regras

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria...*, p. 30.

²⁷ CANOTILHO. J.J. Gomes. *Direito constitucional*, 5ª ed. Portugal. Coimbra: Livraria Almedina, 1992, p. 171 e ss.

é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se.

(2) - conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à <lógica do tudo ou nada>), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos.

(3) - em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objeto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas <exigências> ou <standards> que, em <primeira linha> (prima facie) devem ser realizados; as regras contêm <fixações normativas> definitivas, sendo insuscetível a validade simultânea de regras contraditórias.

(4) - os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas)."

(Destaques no original.)

O estudo dos princípios e regras e seus critérios diferenciadores teve continuidade e está em evolução, especialmente por conta de sugestões de aperfeiçoamento. Por exemplo, a proposta de Humberto Ávila, de utilizar-se de postulados como estrutura de aplicação de outras normas, especialmente dos princípios.²⁸ Registre-se seus conceitos de princípios e regras:

“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 à sua promoção.”

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

²⁸ O postulado que destaca é o da proporcionalidade. A respeito, vide: ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade e direito tributário**. In Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa. V. 1. Luiz Eduardo Schoueri (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.”²⁹

Diante dos posicionamentos doutrinários apresentados verifica-se que, de fato, há diferenças entre princípios e regras.

Em essência e apertada síntese, segundo os estudos antes mencionados, os princípios são representações jurídicas de valores e orientam, direcionam, irradiam esse conteúdo axiológico a todo o sistema jurídico. São, pois, de abrangência ampla. Podem ser expressos ou implícitos (a exemplo destes a segurança jurídica) e não são excluídos do sistema se, em oposição a outro princípio, pelo processo de ponderação, não forem aplicados num determinado caso concreto (ocasião em que ambos permanecerão válidos, mas um poderá prevalecer sobre o outro), sempre na busca da harmonização da situação submetida à análise do poder competente.³⁰

As regras por excelência são determinantes de comportamentos, estabelecem soluções objetivas para os casos concretos a ponto de terem aplicação mais forte e rígida em determinados casos do que os princípios, que podem ser flexibilizados.³¹ Possuem conteúdo axiológico mas, relativamente à finalidade da norma, em menor grau e intensidade se comparadas aos princípios, o que não significa que sejam “menos” do que os princípios. Estão sujeitas às condições de validade, podem ser excluídas do ordenamento e não se aplicam a todo o sistema jurídico, mas às hipóteses para as quais foram instituídas. São, portanto, mais restritas, mas a restrição está no campo da abrangência e não na força normativa.

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria...**, p. 70.

³⁰ Sobre princípios implícitos, ver CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 91; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 33.

³¹ Vide ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 38 e ss.

Uma característica a ser verificada no estudo dos princípios e regras no âmbito da Constituição³² é que ambos são espécies do gênero das normas constitucionais, precisam ser estáveis, transmitir segurança jurídica à sociedade e, ao mesmo tempo, ser atualizados conforme o dinamismo social exigir.

Por isso, e acima de tudo, precisam ter adequada interpretação e aplicação aos fatos da realidade social.

1.4. MECANISMOS DE ALTERAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO

Como a realidade social é dinâmica e está em constante evolução é importante, senão imperioso, que a Constituição continue válida, aplicável e hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, mas ao mesmo tempo acompanhe esse dinamismo conferindo segurança jurídica aos cidadãos.³³

Para que isso ocorra há mecanismos formais e informais pelos quais a Constituição pode ser modificada, e tais modificações devem ser estudadas e observadas, inclusive no que se refere ao conceito de essencialidade, que é o critério de aplicação da seletividade do IPI e do ICMS, porque esse conceito pode variar conforme o momento e o espaço considerados.

1.4.1. MECANISMOS FORMAIS

Os mecanismos formais de alteração constitucional são representados pelos meios de modificação da redação da Constituição

³² As noções de princípios e regras, no presente trabalho, estão centradas no âmbito constitucional. Há princípios e regras de direito que não são constitucionais, mas reconhecidos como tais em praticamente todos os ramos do Direito.

³³ Como já dizia Ihering, o direito existe em função da sociedade e não a sociedade em função dele. Citado por GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica...**, p. 182.

pelo poder constituinte derivado - também chamado de reformador -, respeitados os requisitos e limites impostos pelo poder constituinte originário.

Conforme Paulo Bonavides, "A emenda é o caminho normal que a lei maior estabelece para a introdução de novas regras ou preceitos no texto da Constituição. O estatuto supremo tem nesse instrumento do processo legislativo o meio apropriado para manter a ordem normativa superior adequada com a realidade e as exigências revisionistas que se forem manifestando." ³⁴

As emendas constitucionais têm seus requisitos fixados no artigo 60 da CF/88, que indica inclusive quais são as cláusulas pétreas, matérias que não podem ser objeto de modificação, nem mesmo por emendas constitucionais:

"Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

³⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1994, p. 184.

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa."

Segundo Celso Ribeiro Bastos os mecanismos formais de alteração constitucional são as emendas e revisões,³⁵ bem como a interpretação realizada pelo Poder Judiciário.³⁶

Sobre os limites de alteração do texto constitucional através dos mecanismos formais, há determinações rígidas e expressas.³⁷

Estão proibidas quaisquer alterações das chamadas cláusulas pétreas, relacionadas no parágrafo 4º do artigo 60, já transcrito.

Além dessas matérias, a doutrina aponta como impedimento implícito às modificações formais a alteração, pelo poder constituinte derivado ou reformador, da sistemática de alteração da Constituição. Em outras palavras, não pode o poder constituinte derivado reduzir ou suprimir as matérias eleitas como cláusulas pétreas, sob pena de estar criando uma nova Constituição e não modificando legitimamente o texto vigente.

1.4.2. MECANISMOS INFORMAIS

Os mecanismos informais de alteração constitucional estão relacionados à evolução da sociedade e à natural alteração do significado, sentido ou alcance dos valores por ela consagrados em

³⁵ A revisão constitucional foi prevista pelo constituinte de 1988 no artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: "Art. 3º - A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição, pelo voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, em sessão unicameral." Foram 06 (seis) as emendas constitucionais de revisão, todas publicadas no ano de 1994, sem que nenhuma delas tenha previsto outro prazo para novas revisões.

³⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso...*, p. 34, 53 e 54.

³⁷ Confirmam a idéia de que a Constituição Federal de 1988 é rígida: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 139; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso...*, p. 182.

“(...) os costumes constitucionais e a interpretação constitucional representam as formas, por excelência, de mutação constitucional na medida em que a construção dos costumes e a interpretação dependem diretamente do seio social, o qual, na verdade, constitui o cerne da preocupação, promovedor da aceitação da teoria das mutações, pois, se a sociedade é dinâmica, o texto condicionante da mesma também deve sê-lo.”⁴¹

Portanto, a mutação constitucional é a alteração do sentido, significado ou alcance do texto da Constituição por um modo informal, de acordo com a interpretação e/ou com a modificação dos usos e costumes de determinada sociedade em determinados espaço e tempo.

Modificações informais ocorrem de maneira difusa, implícita e espontaneamente, sem bruscas mudanças de comportamentos. São modificações naturais, construídas no decorrer do tempo conforme as alterações de pensamento e vontade dos cidadãos, e podem ser reconhecidas e aplicadas pelos poderes estatais, especialmente pelo Poder Judiciário, que tem como principal função dizer o direito.⁴²

Em resumo, a mutação é mecanismo informal de alteração do texto constitucional, que não implica em ofensa nem alteração literal do texto da Constituição, mas importa em alteração do sentido, significado ou alcance das suas disposições, refletindo a interpretação e aplicação dos termos nela utilizados conforme os valores existentes ao tempo dessas atividades.

Ao tratar de diversos assuntos no corpo de um único texto a Constituição de 1988 evidencia a característica de ser um diploma uno, indivisível e que e requer interpretação sistemática, mas a possibilidade

⁴¹ FOLMANN, Melissa. **Interpretação...**, p. 40.

⁴² A jurisdição “(...) é função, poder e atividade, reflexo do Estado e de sua soberania, estendendo-se a todas as esferas da vida do particular, ampliando-se cada vez mais em benefício da ordem jurídica e, sobretudo, da segurança social. Não resta a menor dúvida de que a jurisdição é uma das funções do Estado – a de ‘dizer o direito’ (jurisdictio), ao lado da administrativa e da legislativa. É função precípua do Poder Judiciário, e

do mesmo se adequar às realidades sociais sem necessidade de alteração formal em sua redação evidencia outra característica da Constituição, a de um sistema aberto.⁴³

Misabel Abreu Machado Derzi trouxe sua colaboração sobre o constitucionalismo como sistema aberto:

“Hoje, o constitucionalismo vê a Constituição como um sistema de normas que aspira a uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, compreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno. Ou seja a análise estruturadora sistêmica é necessariamente aberta, visto que, não raramente, normas e princípios estão em tensão e aparentam conflito. Chamamos tais conflitos e tensões de ‘aparentes’, porque a compreensão profunda da Constituição é sempre buscada, sempre descoberta, de forma contínua.”⁴⁴

Quanto aos limites para as modificações informais da Constituição, pode-se afirmar que, implicitamente, devem obedecer os mesmos limites das modificações formais, ou seja, fica vedada a afetação das cláusulas pétreas.

pressupõe a legislativa.” COLUCCI. Maria da Glória Lins da Silva e ALMEIDA, José Maurício Pinto de. **Lições da teoria geral do processo**. Curitiba: Ed. Juruá, 1994, p. 72.

⁴³ Esse fenômeno da mutação se verifica, com maior clareza, na legislação infraconstitucional, quando leis se tornaram obsoletas e, em consequência, inaplicáveis. Especialmente no campo penal os exemplos são fartos, como no caso do significado, sentido e alcance da expressão “mulher honesta”. Assim também quanto à presunção de violência em caso de conjunção carnal com mulher de idade inferior a 14 anos. Mesmo diante da presunção incondicional de violência e da tipificação da conduta como estupro, o Supremo Tribunal Federal atribuiu relevância a circunstâncias particulares num caso concreto em que a vítima contava com 12 anos de idade, mas consentiu e aparentava, física e mentalmente, possuir mais idade, e declarou como não configurado o tipo penal. STF. 2ª Turma. HC 73.662-9, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 20.09.1996.

⁴⁴ DERZI. Misabel Abreu Machado. **IPI – impossibilidade jurídica de se utilizar o imposto sobre produtos industrializados em tributação diferenciada do açúcar para produtores do sul e do nordeste**. In Revista de Direito Tributário n. 64, p. 225. São Paulo: Malheiros Editores, p. 227.

Luis Roberto Barroso afirma que as modificações informais encontram como limites os princípios fundamentais do sistema.⁴⁵

A abertura do sistema constitucional brasileiro - este que deu extenso tratamento à análise das questões tributárias -⁴⁶ interfere no tema ora eleito para estudo, a seletividade nos impostos sobre o consumo, porque o conceito de essencialidade varia conforme o tempo e o local considerados.

1.5. SÍNTESE CONCLUSIVA DO CAPÍTULO

Para melhor compreensão da seletividade em matéria tributária, inserida na Constituição Federal de 1988 em relação ao IPI e ao ICMS, e para justificar algumas das conclusões deste trabalho, é indispensável ter noções sobre a Constituição e suas espécies de normas, quais sejam, os princípios e as regras.

A Constituição é composta de princípios e regras formadoras de um conjunto de normas hierarquicamente superiores visando estabelecer a organização política do Estado e regular a vida em sociedade num dado momento histórico e em determinado local.

De acordo com os estudos já existentes a esse respeito, os princípios podem ser expressos ou implícitos, são representações jurídicas de valores sociais e irradiam esses valores a todo o ordenamento jurídico. Não são excluídos do ordenamento se e quando em oposição a outro (s) princípio (s), pelo processo de ponderação, não prevalecerem no caso concreto.

⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação...**, p. 139. O autor menciona ainda, como limitação às modificações informais, o próprio texto constitucional, "*pois a abertura da linguagem constitucional e a polissemia de seus termos não são absolutas, devendo estancar diante de significados mínimos.*" (p. 139). Todavia, é justamente sobre a alteração do significado dos termos utilizados no texto constitucional no decorrer do tempo que a mutação constitucional ocorre, não sendo possível que tal alteração, necessária, seja obstaculizada pela literalidade textual.

As regras são determinantes de comportamentos, possuem conteúdo axiológico mas, relativamente à finalidade da norma, em menor grau e intensidade se comparadas aos princípios, o que não significa que sejam “menos” do que os princípios. Estão sujeitas às condições de validade, podem ser excluídas do ordenamento e não se aplicam a todo o sistema jurídico, mas às hipóteses para as quais foram instituídas. São, portanto, mais restritas, mas a restrição está no campo da abrangência e não na força normativa.

Esse conjunto de normas formado pelos princípios e regras deve ser estável mas, ao mesmo tempo, capaz de retratar a realidade social, podendo ser alterado por mecanismos formais ou informais.

Os mecanismos formais de alteração constitucional são as emendas e revisões, bem como a interpretação realizada pelo Poder Judiciário.

Os mecanismos informais não exigem alteração no texto escrito da Constituição, representando um fenômeno que ficou conhecido como *mutação constitucional*⁴⁷, que importa em alteração do sentido, significado ou alcance das disposições constitucionais, refletindo a interpretação e aplicação dos termos utilizados em sua redação conforme os valores sociais existentes ao tempo dessas atividades, e a compreensão desses mecanismos tem relevância no estudo da essencialidade como critério de aplicação da seletividade, eis que o conceito pode variar conforme o momento e o local analisados.

No caso dos mecanismos formais de modificação constitucional estão proibidas quaisquer alterações ou violações das cláusulas pétreas,

⁴⁶ A Constituição Brasileira, quando comparada a outras Constituições, dispensou uma grande quantidade de dispositivos à disciplina das questões tributárias. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 141.

⁴⁷ Segundo BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação...**, p. 137, a interpretação evolutiva é processo informal de reforma do texto da Constituição.

relacionadas no parágrafo 4º do artigo 60, da Constituição Federal de 1988.

Pode-se afirmar que a vedação também é válida para os mecanismos informais, mas implicitamente, pois na ausência de alterações no texto da Constituição, não se poderá admitir os efeitos de uma mutação se os mesmos violarem cláusulas pétreas.

2. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO RELEVANTES PARA A ANÁLISE DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS

2.1. BREVE HISTÓRICO

Os tributos têm sua origem histórica nas reparações de guerra, pois eram valores que deviam ser pagos pelo vencido ao vencedor, como reparação dos prejuízos decorrentes das batalhas.⁴⁸

No Brasil, à luz da Ciência das Finanças e da Economia os tributos eram integrantes do estudo das Receitas Derivadas do Estado, e tinham *status* de mera técnica do Direito Financeiro e Fiscal⁴⁹, ciência que estuda, entre outros assuntos, as formas de aplicação de recursos na manutenção da máquina administrativa e no custeio das atividades estatais destinadas à satisfação das necessidades públicas.⁵⁰

O Direito Tributário Brasileiro, enquanto ramo que estuda os tributos e suas formas de arrecadação, é objeto recente de estudo. O respectivo Código é da década de sessenta (25 de outubro de 1966 - Lei nº 5.172), publicado sob a vigência da Constituição Federal de 1946, com a EC nº 18/1965. Apesar de recentes, os temas de Direito Tributário estão evoluindo de forma rápida e vêm oferecendo muitas questões a serem exploradas e discutidas, especialmente em razão das limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**, 15ª ed. Dejalma de Campos (atual.). Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1998, p. 156. Para maiores informações sobre a noção histórica do tributo, vide também FERRAZ, Roberto Catalano Botelho **Da hipótese ao pressuposto de incidência - em busca do tributo justo**. In *Direito Tributário - homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. 1. Luis Eduardo Schoueri (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 181.

⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução...**, p.36-37.

⁵⁰ BLANCHET, Luiz Alberto. **Curso de direito administrativo**. Curitiba: Ec. Juruá, 1998, p. 46, sobre as necessidades públicas: "*Como objeto do Direito Administrativo, a administração pública compreende as atividades de caráter decisório e executório destinadas ao atendimento direto, imediato e concreto das necessidades públicas. Necessário alertar que o vocábulo 'necessidade' abrange toda e qualquer situação cujo atendimento seja do interesse público, partindo da simples utilidade, passando pela necessidade propriamente dita e chegando até a urgência.*"

Uma das questões tributárias enfrentadas pela doutrina, senão a primeira, foi a conceituação dos tributos e a sua classificação em espécies, que se iniciou com a análise da estrutura da norma que os disciplina e do regime jurídico aplicável,⁵¹ derivando daí os mais variados temas.⁵²

No vigente ordenamento jurídico brasileiro, os tributos estão disciplinados na Constituição Federal, definidos no artigo 3º do Código Tributário Nacional e constituem prestações pecuniárias, que não são sanções por ato ilícito, que se instituídos por lei válida, vigente e eficaz, devem obrigatoriamente ser pagos pelos particulares ao Estado quando se realizem os fatos jurídicos descritos pelo legislador como capazes de fazer nascer a obrigação de pagar.⁵³

A receita advinda dos tributos representou, no ano de 2002, o percentual de 35,6% (trinta e cinco inteiros e seis décimos por cento) do Produto Interno Bruto- PIB brasileiro, a maior já verificada desde 1947, primeiro ano da consolidação divulgada pelo BNDES.⁵⁴

Esse percentual corresponde à carga tributária, e *via de regra* é incluído pelos agentes econômicos que desempenham atividades no território brasileiro no preço final de seus produtos, mercadorias e/ou serviços, juntamente com os demais custos e o lucro.

⁵¹ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **CIDE – pressupostos de imposição das CIDEs – critérios constitucionais de validade para a instituição das CIDEs.** In Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Ed. Síntese, n. 34, nov/dez. 2003, p. 135.

⁵² FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da Hipótese...**, p. 177.

⁵³ "Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁵⁴ Carga Tributária relativa ao ano de 2002. O PIB representa o conjunto da produção de bens e serviços de um território, em um determinado período de tempo – normalmente anual, e em relação a pessoas jurídicas não leva em consideração a nacionalidade da matriz dos agentes econômicos que desempenham suas funções no território analisado. No mesmo ano a arrecadação global alcançou o montante de R\$ 470,7 bilhões, destacando-se que o IPI representou 4,2%, o ICMS - 22,3% e o ISS - 1,7%. Do total da carga tributária do ano de 2002, houve crescimento nominal de 16,6% em relação à arrecadação no ano de 2001. O ICMS continuou sendo o tributo de arrecadação mais expressiva do país. FONTE: "Informe-se", BNDES. Área de Planejamento – Departamento Econômico nº 54, abril de 2003. www.bndes.gov.br.

A origem legal dessa carga tributária está no instrumento legislativo nacional de maior força e hierarquia, qual seja, a Constituição Federal, que no Capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional estabelece quais tributos podem ser instituídos, separa-os entre as pessoas jurídicas de direito público (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios), atribui-lhes competência legislativa, determina os limites para o exercício dessas competências e estabelece diretrizes para a repartição das receitas entre os entes federativos.

Em relação ao exercício da competência tributária, a Constituição dispõe sobre limitações ao poder de tributar, consagrando princípios aplicáveis especificamente ao Direito Tributário, que segundo Paulo de Barros Carvalho, *“aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.”*⁵⁵

Aplicáveis a todo o ordenamento jurídico, e também ao Direito Tributário Brasileiro por força de dispositivos constitucionais específicos, tem-se os princípios da segurança jurídica,⁵⁶ da legalidade e estrita

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 145.

⁵⁶ No entendimento de Roque Antônio Carrazza (**Curso...**, p. 268), o princípio da segurança jurídica é implícito e revela a necessidade do ordenamento jurídico ofertar segurança ao indivíduo na busca do seu direito, propiciando à sociedade um sentimento de previsibilidade. Paulo de Barros Carvalho (**Curso...**, p. 147) faz referência ao princípio da segurança jurídica após discorrer sobre a certeza do direito, e segundo seu entendimento, esta *“é algo que se situa na própria raiz do dever-ser, é insita ao deôntico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica”*. Ou seja, há de existir um imperativo, uma norma determinada, obrigatória, que seja aplicada em precisas medidas a fim de que se possa promover a convivência social organizada. No Relatório Geral das “XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário” promovidas pelo ILADT (RDT 62), elaborado pelo Professor Humberto Medrano C., da Universidade Católica do Peru, como conclusão acerca de discussões sobre o princípio da segurança jurídica na criação e aplicação dos tributos foi registrado que: segurança jurídica é sinônimo de certeza; a irretroatividade das leis, o respeito aos princípios da legalidade e da hierarquia das normas são requisitos para evitar a incerteza dos contribuintes; se houver necessidade de regulamentações a delegação de faculdades deve ser estabelecida com precisão em lei, juntamente com os parâmetros sobre os quais poderá dispor o Poder Executivo. Ainda sobre a segurança jurídica, ver: ESTURILIO, Regiane Binbara. **A aplicação dos juros SELIC em matéria tributária**. In Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Ed. Síntese, n. 33, set/out. 2003., p. 13-15

legalidade (artigo 5º inciso, II e artigo 150, inciso I),⁵⁷ da igualdade (artigo 150, inciso II)⁵⁸ e da irretroatividade da lei (artigo 150, inciso III, 'a').⁵⁹

⁵⁷ Ruy Barbosa Nogueira (*Curso...*, p. 111) afirmava que o poder de tributar é uma das manifestações do poder de império do Estado, mas que no Estado constitucional moderno esse poder não é livre e não pode ser arbitrário, podendo atuar somente dentro do direito e obedecendo as limitações legais.

Gian Antonio Micheli (*Corso di diritto tributario*. Settima Edizione. Torino: UTET, 1984, p. 45) enfatiza que o tributo, como prestação coativa em favor do Estado, somente pode ser criado ou modificado com reserva absoluta de lei: "*Secondo il precetto costituzionale (art. 23) il tributo, come ogni altra prestazione coattiva a favore dell'ente pubblico, può essere creato solamente con una legge e solo da questa può essere modificato ed abolito.*" A lei tributária, além de ser o meio normativo hábil para a instituição de tributos, protege o contribuinte quando estabelece clara e previamente quais os fatos que, se e quando ocorridos, darão surgimento à obrigação do particular de recolher tributos aos cofres públicos. Essa descrição pormenorizada revela a chamada tipicidade tributária, definida por Misabel Abreu Machado Derzi (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7ª ed. Misabel Abreu Machado Derzi (Atual.). Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999, p. 47) como um princípio segundo o qual a lei deve especificar os elementos que descrevem o fato jurídico e os elementos que prescrevem o conteúdo da relação obrigacional, como hipótese material, espacial e temporal, consequências obrigacionais, sujeição passiva, quantificação do dever tributário, alíquotas e base de cálculo, além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário. Especificamente sobre o princípio da legalidade tributária, ver SOUZA. Gláucia Beatriz Klug Doin Vieira Marins de. **Princípio da legalidade e da estrita legalidade como garantia constitucional do contribuinte**. In Temas de Advocacia Empresarial. Marins, Bertoldi & Efig Advocacia e Consultoria Jurídica S/C (Coord). Curitiba: Ed. Juruá, 1999.

⁵⁸ Amplamente discutida, referida desde o cristianismo e levantada como bandeira no conhecido movimento da revolução francesa de 1789 ao lado dos ideais de liberdade e fraternidade, a igualdade precisou estar expressa e reiterada na Constituição Federal de 1988, nas disposições gerais ao ordenamento jurídico na qualidade de direito e garantia fundamental (artigo 5º, inciso II) e no Capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional (artigo 150, inciso I). Apesar de sua inegável importância, sua determinação ou delimitação é tarefa árdua, especialmente porque, segundo a máxima doutrinária, para atingir a igualdade é preciso tratar desigualmente os desiguais na exata medida de suas desigualdades. A mais divulgada contribuição sobre o tema da igualdade é de autoria de Celso Antônio Bandeira de Mello, concluindo que, o que tornaria inadmissível uma lei, sob o ponto de vista da igualdade, seria "*a ausência de correlação entre o elemento de discrimen e os efeitos jurídicos atribuídos a ela*". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, 3ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 1995, p. 38. Em direito tributário, a igualdade significa vedação constitucional à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de tratar desigualmente contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, conforme artigo 150, inciso II, da CF de 1988.

⁵⁹ É vedado exigir ou aumentar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (artigo 150, inciso III, 'a', da Constituição Federal de 1988). De similar aplicação às disposições penais, significa que a lei tributária não pode alcançar fatos pretéritos. Em direito penal está previsto no artigo 1º do respectivo código (Decreto-Lei nº 2.848/1940): "*Art. 1º. Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.*" A utilização do termo "fatos geradores" no dispositivo constitucional não é adequada porque antes da existência da lei instituidora ou que majora o tributo os fatos ocorridos não são "geradores" de efeitos tributários. A única previsão de aplicação de lei tributária a fatos pretéritos está no artigo 106 do Código Tributário Nacional, dispondo sobre essa possibilidade se a lei for interpretativa e não impuser penalidades, para atos não definitivamente julgados quando deixar de defini-los como infração, deixar de tratá-los como contrários à exigência de ação ou omissão ou quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato.

A Constituição Federal estabelece, ainda, outras limitações ao poder de tributar, como o não-confisco (artigo 150, inciso IV),⁶⁰ a uniformidade da tributação (artigo 151, inciso I),⁶¹ a indelegabilidade de competência tributária (artigos 48, inciso I, 150, inciso I)⁶² e a capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º)⁶³.

⁶⁰ A vedação constitucional ao confisco está no artigo 150, inciso IV. Na jurisprudência pátria não há ementa conhecida ou divulgada que esclareça definitivamente o tema, e na doutrina ainda não se chegou a uma conclusão sobre quais os seus contornos. Normalmente o não confisco é entendido como extensão da garantia ao direito de propriedade, consagrada pelo artigo 5º, inciso XXII da Constituição Federal. Em direito tributário analisa-se o *efeito* confiscatório porque o confisco propriamente dito, que significa a absorção total ou parcial da propriedade privada sem indenização, é uma sanção, e o tributo, por natureza, não pode ser sanção, conforme dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional. Mas, independentemente da redação do inciso IV, do artigo 150, da CF/88, é possível extrair a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco. Isso porque, se a intenção do Estado for retirar do particular a propriedade, deve utilizar do meio próprio, qual seja, a desapropriação, mediante prévia e justa indenização, que está prevista no inciso XXIV, do artigo 5º, da Constituição de 1988. Aires Barreto (BARRETO, Aires Fernandino. **Vedação ao efeito de confisco**. In Revista de Direito Tributário n. 64, p. 97. São Paulo: Malheiros Editores), analisou a questão do confisco refletindo sobre seus efeitos em todas as espécies tributárias, e entende passíveis de qualificação por confiscatórios os impostos sobre a renda, o patrimônio e as contribuições. **Com relação aos impostos sobre o consumo, o autor entende que não se verifica o efeito confiscatório por força da repercussão e porque a Constituição veda o tributo com efeito de confisco e não o tributo excessivo.** Segundo Aires Barreto, o contribuinte, ao repassar o ônus financeiro da carga tributária, não sofrerá esse efeito.

⁶¹ Dirigida à União Federal, é proibida a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional (artigo 151, inciso I, da Constituição Federal). Ou seja, em relação aos tributos federais não pode haver discriminação por conta da situação geográfica de qualquer unidade da federação. Apesar da dicção constitucional, infelizmente, a jurisprudência já admitiu a tributação diferenciada pelo IPI ao argumento de que o mesmo dispositivo constitucional admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio e o desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Trata-se do caso da tributação do açúcar, que será mais detidamente analisada.

⁶² Podem instituir tributos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e a Constituição Federal atribuiu a cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público as suas respectivas competências, definidas por Paulo de Barros Carvalho (**Curso...**, p. 212) como "*uma das parcelas entre as prerrogativas legisferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos*". A competência pode ser comum, residual ou privativa. No primeiro caso significa que todas as pessoas políticas são competentes para a instituição de determinados tributos. Nestes se enquadram as taxas e as contribuições de melhoria. No caso da competência residual (artigo 154 da Constituição Federal de 1988), é exclusiva da União, para a instituição de impostos não previstos na Constituição, com observância dos requisitos do seu artigo 154. Relativamente à competência privativa, é aquela que pode ser exercida única e exclusivamente pela pessoa política que a recebeu da Constituição. A da União Federal está estabelecida nos artigos 48, inciso I, 149, 153 e 195 do texto constitucional. Para os Estados e Municípios, as regras constitucionais de competência tributária privativa em relação aos impostos estão nos artigos 155 e 156. Assim, diante dessa repartição de competências, feita em razão do Estado Federativo, a pessoa política que recebeu atribuição para legislar sobre

Essas limitações ao poder de tributar foram ganhando importância e ao longo do tempo passaram a ser objeto de grande produção científica, talvez na mesma proporção da elevação da carga tributária nacional. Mas, apesar da quantidade e qualidade de trabalhos científicos versando sobre Direito Tributário, alerta Roberto Ferraz que nessa área do conhecimento ainda se tem muito a desenvolver⁶⁴.

Um dos assuntos que merece atenção é a seletividade, aplicável ao IPI e ao ICMS, objeto do presente estudo e que vem sendo utilizada, em alguns casos, contrariamente aos ditames constitucionais. Para demonstrar a validade dessa afirmação serão analisados, ainda que brevemente, os tributos, suas espécies e a realização, ou não, da capacidade contributiva.

o tributo não pode, sob qualquer hipótese, transferir tal competência para outra pessoa política para a qual a Constituição não outorgou poderes para a exigência e/ou majoração de tributos. A indelegabilidade de competência não encontra registro expresso no atual texto constitucional, mas Paulo de Barros Carvalho sustenta que diante do disposto no artigo 7º, do Código Tributário Nacional ("*Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária conferida por uma pessoa jurídica a outra...*"), não é possível transferir a competência recebida do constituinte, seja a que título for. Para melhor compreensão do princípio da indelegabilidade de competência pode-se tomar por base o artigo 153, inciso VII, da Carta de 1988, através do qual foi atribuída competência à União Federal para instituir o imposto sobre grandes fortunas nos termos de lei complementar, esta que até a presente data não foi elaborada. Nesse caso específico, existe atribuição constitucional de competência à União Federal para a exigência do imposto. Somente a União Federal, titular dessa competência, poderá fazê-lo. As demais pessoas jurídicas de direito público estão impedidas de exercê-la.

⁶³ A capacidade contributiva está comentada nos itens 2.4 a 2.7.

⁶⁴ Afirma que durante os últimos anos a doutrina centrou-se na relação de cobrança ou, como juridicamente definida, na Hipótese de Incidência Tributária, existindo ainda um importante campo a ser explorado, incluindo a finalidade da tributação a destinação do produto da arrecadação na busca do tributo justo. **Da Hipótese...**, p. 181 e ss.

2.2. TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES

Com relação às classificações e seus critérios, observa Roque Antônio Carrazza, com esteio nas considerações de Agustin Gordillo, que são infundáveis e podem ser mais ou menos úteis.⁶⁵

A classificação dos tributos em espécies é útil do ponto de vista do Direito Tributário porque a depender da espécie aplicar-se-á um ou outro regime jurídico.

A vigente Constituição Federal dispõe que podem ser instituídos impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (artigos 145, 148, 149 e 195).⁶⁶ O também vigente Código Tributário Nacional estabelece

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso...*, p. 454.

⁶⁶ "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (...)"

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

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição."

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

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;"

que são tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, e essa divergência entre o número de espécies tributárias, extraída da literalidade dos textos normativos, foi profundamente estudada pela doutrina nacional.⁶⁷

O entendimento de que o tributo é um gênero das receitas do Estado é pacífico. No entanto, houve a proposição de quatro teorias a respeito da quantidade de suas espécies. São elas as teorias:⁶⁸

1. Bipartida, pela qual são tributos os impostos e as taxas porque o núcleo da hipótese de incidência é *unicamente* a base de cálculo, por isso a contribuição de melhoria seria espécie de imposto de renda ou espécie de taxa. Seu defensor é Alfredo Augusto Becker;
2. Tripartida, pela qual os tributos são os impostos, as taxas e como terceira espécie a contribuição, havendo pequenas variantes entre os autores que a defendem. Alguns sustentam ser a terceira espécie a contribuição de melhoria. Geraldo Ataliba defende como terceira espécie as contribuições em geral, nas quais se inclui a de melhoria. Para os juristas que se debruçaram sobre o tema e consideram três as espécies de tributos, as demais formas de tributação - como os

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;"

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar."

⁶⁷O CTN dispõe: "Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria." Embora tenha sido aprovado como lei ordinária, com base no artigo 5º, XV, 'b', da Constituição Federal de 1946, o CTN tem eficácia de lei complementar, pois as Constituições posteriores, de 1967/69 (artigos 18 e 19) e de 1988 (artigo 146), exigiram lei complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário, e o Código Tributário já existente, ao dispor sobre princípios, fixar o conceito de tributo e regular as limitações de competência tributária, trata das matérias relacionadas às normas gerais de direito tributário. De acordo com SILVA, José Afonso da, *in Aplicabilidade...*, p. 127, e SOUZA, Hamilton Dias de. *In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Ed. Saraiva, Vol 1, 1998, p. 15-16, o Código Tributário é norma integrativa com existência anterior aos textos Constitucionais de 1967 e de 1988, portanto tem eficácia e produz idênticos efeitos, podendo ser substituído ou modificado, desde que por lei complementar, e não pode ser considerado como revogado.

⁶⁸Sobre as teorias sobre as quatro espécies tributárias, ver FISCHER, Octávio Campos. **As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. *In Revista da Faculdade de Direito da UFPR*. Curitiba: nº 28, 1994/95, p. 227/248.

empréstimos compulsórios por exemplo - sempre podem ser enquadradas numa das três primeiras espécies em razão de sua estrutura jurídica. São defensores dessa teoria Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza, Rubens Gomes de Sousa, Paulo de Barros Carvalho, Roberto Catalano Botelho Ferraz,⁶⁹ entre outros;

3. Quadripartida, defendida por Arnaldo Borges e Fábio Fanucchi. O primeiro sustenta que são tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais. O segundo se refere a impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições;
4. Quinquipartida, defendida por Celso Ribeiro Bastos, Hugo de Brito Machado e Carlos Velloso, este Ministro do Supremo Tribunal Federal, órgão jurisdicional que acolheu em Sessão Plenária esse posicionamento no julgamento do RE nº 138284-8, DJ. 28/08/1992, considerando que são tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios.⁷⁰

Uma das causas do surgimento de quatro teorias sobre a quantidade de espécies tributárias está na eleição de características de naturezas diversas como critérios distintivos.

É certo que cada espécie de tributo possui uma característica que a distingue das outras, mas isso não significa que, existindo várias características distintivas, tantas quantas forem estas serão as espécies tributárias. Explica Roberto Ferraz que:

⁶⁹ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **CIDE...**, p. 136-138.

⁷⁰ "(...) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (C.F., arts, 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. as parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1 sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.1.3. sociais gerais o FGTS, o salário educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o Sesí, Senai, Senac, C.F., art. 240; c.3 especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d. os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148). (...)" STF. Pleno. RE 138.284-8. DJ 28/08/92. Trecho do voto do Ministro Carlos Velloso. (Grifos nossos.)

“Aqueles que enxergam cinco espécies tributárias usam dois critérios distintos para classificar os tributos. De um lado, os distinguem pela hipótese de incidência, conforme seja ela vinculada ou não a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, e identificam as espécies vinculadas das taxas e das contribuições de melhoria, e também a espécie não vinculada do imposto. Por outro lado, adotando uma outra classe de critério distintivo, desta vez a vinculação do produto da arrecadação, identificam também duas categorias, uma delas com duas subespécies: a dos tributos cuja arrecadação não é necessariamente vinculada (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e a daqueles cuja arrecadação é necessariamente vinculada, com as duas subespécies de contribuições especiais e a dos empréstimos compulsórios (necessariamente restituíveis).”⁷¹

Com base no critério distintivo da hipótese de incidência, vinculada ou não à uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a teoria tripartida reflete a melhor classificação científica das espécies tributárias.

No caso do IPI e do ICMS, que têm uma de suas normas analisada no presente trabalho (a seletividade), são tributos da espécie dos impostos, para os quais a instituição e a destinação do produto da arrecadação são do tipo não vinculadas.

⁷¹ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *CIDE ...*, p. 136 e ss. Exemplifica, na p. 137: “A classificação feita dessa forma carece de qualquer utilidade. É como se dividissemos pessoas conforme sejam corintianos, são-paulinos, palmeirenses, vegetarianos, carnívoros, macrobióticos, brasileiros, italianos ou portugueses, identificando nove espécies diferentes de pessoas. O exemplo é simples, mas o paralelo é exato: utilizando-se variados critérios distintivos (a lógica o chama ‘diferença específica’) como o time pelo qual se torce, o tipo de comida que se consome e a nacionalidade, chega-se a um aumento injustificável de espécies, que vão se somando e sobrepondo à medida que novos critérios são enganosamente adicionados. O critério, não sendo apto à mútua exclusão das espécies, não resulta classificação válida.

Assim, da mesma forma que há corintianos que são também vegetarianos e brasileiros, há contribuições que são taxas pelo efetivo exercício do poder de polícia, como a contribuição a OAB, baseada na fiscalização do exercício da profissão.

1.6. A divisão imposto e taxa (e contribuição de melhoria) corresponde a uma diferença específica que é a hipótese de incidência vinculada ou não a uma atividade estatal

2.3. IMPOSTOS

Enquanto nas taxas e nas contribuições o Estado corresponde ao pagamento do tributo com uma contraprestação, nos impostos não há essa obrigação por parte do ente público e a receita deles advinda se caracteriza, entre outros fatores, pela ausência de vinculação a atividades estatais.⁷²

Mas, se analisados individualmente, os impostos também podem ser classificados, sendo os critérios distintivos mais comuns os seguintes:⁷³

1. conforme a competência, podendo ser *federais, estaduais, distritais ou municipais*;
2. conforme a finalidade: *fiscal*, na qual o objetivo principal é a arrecadação; *extrafiscal*, cujo objetivo é interferir no comportamento dos contribuintes, podendo influenciar a economia aumentando ou diminuindo a arrecadação⁷⁴; *parafiscal*, com objetivo de arrecadação, mas os recursos são para o custeio de atividades que em princípio não integram funções próprias do Estado, que as desenvolve através de

específica relativa ao contribuinte. São categorias mutuamente excludentes e esgotam o gênero tributo."

⁷² Artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

⁷³ Alguns exemplos de classificação dos impostos encontrados na doutrina: BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução...**, p. 279-283: impostos diretos e indiretos, pessoais e reais; DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário de acordo com a constituição de 1988**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000, p. 71-78: conforme as bases econômicas - impostos sobre o patrimônio, impostos sobre a renda e impostos sobre a circulação de riquezas, diretos e indiretos, reais e pessoais, fixos, proporcionais e progressivos; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso...**, p. 158/159: impostos reais e pessoais, diretos e indiretos; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 141-145: impostos reais e pessoais, diretos e indiretos; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 456-463: classificações úteis e jurídicas dos impostos são as que decorrem da Constituição Federal, por atribuição de competência aos entes federados ou "fonte de legitimação"; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 7ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 199: impostos federais, estaduais e municipais; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários...**, p. 88: "Dentre as inúmeras classificações dos impostos, avultam duas, de resto muito em voga: a) a que divide os impostos em pessoais e reais e a b) que os divide em diretos e indiretos."

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 93.

- entidades específicas, como as de interesse das categorias profissionais;⁷⁵
3. conforme o Título III do Código Tributário Nacional: Capítulo II - *impostos sobre o comércio exterior*; Capítulo III - *impostos sobre o patrimônio e a renda*; Capítulo IV - *impostos sobre a produção e a circulação*; Capítulo V - *impostos especiais*;
 4. conforme a repercussão econômica do tributo ou, em outras palavras, segundo a pessoa que suporta efetivamente a carga financeira do tributo. Nesta classificação consideram-se *diretos* aqueles impostos em que o obrigado ao recolhimento do imposto também suporta o encargo financeiro. *Indiretos* são aqueles nos quais a pessoa obrigada ao recolhimento não é a mesma que suporta, na realidade, a carga financeira do imposto;
 5. conforme a incidência sobre fatos que levam em conta as características pessoais do contribuinte ou sobre fatos que levam em conta a natureza do produto, mercadoria ou serviço sobre os quais incidem, denominada de classificação em impostos *pessoais* e *reais*. Segundo Ricardo Lobo Torres são impostos *pessoais* aqueles instituídos "(...) em função da pessoa do obrigado", e *reais* aqueles "que se cobram em razão do patrimônio ou de considerações objetivas e econômicas independentes da situação do devedor".⁷⁶

As classificações podem ter como ponto de partida o texto constitucional ou outros textos legais, o que as caracteriza como classificações jurídicas. Por outro lado, podem levar em conta reflexos econômicos, eximindo-se do caráter estritamente jurídico.

São jurídicas as classificações dos impostos em reais e pessoais (5) e de acordo com a competência (1), porque tais critérios são eleitos constitucional e legalmente para distingui-los. A classificação jurídica dada pelo Código Tributário Nacional (3) não é perfeita porque no caso do IPI,

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso...*, p. 49.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 1997, p. 323.

ICMS e ISS, estão previstos como "Impostos sobre a produção e a circulação", título este parcialmente inadequado porque, na verdade são impostos que incidem sobre *a realização de operações* com produtos, mercadorias e/ou serviços e não sobre *a produção pura e simples* dos mesmos.

As classificações conforme a finalidade (2) e a incidência segundo a pessoa que suporta a carga financeira do tributo (4) são classificações de cunho econômico. Não são retiradas da interpretação da Constituição ou da legislação, mas têm relevância uma vez que os efeitos econômicos apresentam reflexos no mundo jurídico, a ponto de serem utilizadas, por vezes, como razões de decidir.⁷⁷

Não se pretende descrever nem esgotar o estudo das classificações dos impostos, mas algumas características particulares dessa espécie tributária influenciam no estudo da seletividade do IPI e do ICMS, como a pessoalidade ou não e a identificação (ou não) daquele que suporta o ônus financeiro pelo seu pagamento, razão pela qual tais classificações serão objeto de considerações.

Outra característica importante para o estudo da seletividade é a realização (ou não) da capacidade contributiva, que se aplica diferentemente em relação às espécies tributárias, e até mesmo entre tributos da mesma espécie, como é o caso dos impostos.

⁷⁷ Por exemplo, STF, 2ª Turma. RE nº 114435/SP. Rel. Ministro Aldir Passarinho. DJ 22/04/88.

2.4. OBSERVAÇÕES SOBRE IMPOSTOS PESSOAIS, IMPOSTOS REAIS SOBRE O PATRIMÔNIO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, prevê que no momento da instituição e exigência de impostos⁷⁸ sejam levadas em conta as *características pessoais* e particulares dos contribuintes, de modo a respeitar a capacidade contributiva de cada um e para que os cidadãos participem da arrecadação tributária na medida de suas disponibilidades, devendo ser mais tributados que os outros aqueles indivíduos possuidores de maior capacidade de contribuir com o Erário.

Em geral o ônus econômico/financeiro dos impostos *pessoais* é suportado pelo mesmo indivíduo indicado pela lei para promover o seu recolhimento aos cofres públicos. Nesse caso aquele que realiza o fato a ensejar a incidência tributária e o indicado pela lei para efetuar o pagamento ficam representados pela mesma pessoa, e o Fisco está obrigado a considerar as suas características para promover o lançamento, respeitando a capacidade contributiva.

Esse é o caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR (artigo 153, III, da CF/88), imposto pessoal por excelência, em que a pessoa que está na posição de contribuinte, obrigada a promover o recolhimento, é a mesma que auferiu a renda.⁷⁹

Nos impostos de caráter *pessoal* é possível ao Fisco identificar as características particulares do contribuinte e verificar a sua real

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio, entende que as taxas e as contribuições de melhoria podem atender a capacidade contributiva (**Curso...**, p 70, nota 40). Todavia, nas taxas, que são tributos vinculados, não se aplica a capacidade contributiva na mesma forma que nos impostos pessoais. Nessa espécie tributária, em razão da circunstância de que é preciso calculá-la conforme os custos do Estado pela prestação do serviço ou pelo exercício do poder de polícia, conforme explica Roberto FERRAZ, "*pagará mais quem provocar maior atividade estatal.*" (*In Da hipótese...*, p. 209). Também neste sentido o entendimento de LACOMBE, Américo Lourenço Masset, **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 27-28.

⁷⁹ Salvo nos casos em que a lei obriga a retenção na fonte, circunstância em que a lei elege um responsável pelo pagamento.

capacidade de contribuir. Na definição de Geraldo Ataliba, são impostos pessoais:

“(...) aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele.”⁸⁰

Com exceção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os demais impostos previstos pela Constituição Federal são reais, e também foram conceituados por Geraldo Ataliba:

“impostos reais são aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.”⁸¹

Nos impostos pessoais (IR) e nos reais que incidem sobre o patrimônio (ITR, IPVA, IPTU, ITCMD, ITBI), as alíquotas (que integram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária⁸² e têm a tarefa de determinar, aritmeticamente, o valor do tributo a ser recolhido aos cofres públicos, constituindo uma fração a ser tomada da base de cálculo⁸³) podem ser progressivas, isto é, serão tanto maiores quanto maior for a base de cálculo do tributo.⁸⁴

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 142.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 141.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso ...**, p. 232.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 114. Quando a alíquota é representada por um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, diz-se “ad valorem”. Excetua-se os casos em que a lei determinar que a base de cálculo será expressa conforme a unidade de medida adotada, como peso, volume, tamanho, etc., quando a alíquota será dita “específica”, expressa diretamente em dinheiro e multiplicada pela base imponible. Por exemplo, “R\$ 10,00 por quilo.”

⁸⁴ Assim dispõem os artigos 153, § 2º, I (IR), 153, § 4º, I (ITR) e 156, § 1º, I (IPTU), da Constituição Federal.

Em relação aos impostos sobre o patrimônio o Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, que não admitem a progressividade com base na capacidade contributiva (no caso do julgamento, o IPTU).⁸⁵

Na oportunidade do julgamento, ocorrido antes da Emenda Constitucional - EC nº 29/2000, diante da redação então vigente dos artigos 156, inciso I, § 1º, e 182, § 2º, existiam duas correntes sobre a progressividade das alíquotas do IPTU. Uma delas defendia a existência da progressividade extrafiscal do imposto, facultativa, para garantir a função social da propriedade.⁸⁶ A outra vislumbrava duas espécies de progressividade nas alíquotas do IPTU. A fiscal, relativa à capacidade contributiva, e a extrafiscal, esta obrigatória e relativa à função social da propriedade.⁸⁷

Com a publicação da Emenda Constitucional – EC nº 29/2000 o parágrafo 1º do artigo 156 da Constituição passou a estabelecer que “*sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.*”

Situação semelhante ocorreu com o IPVA, quando o Supremo Tribunal Federal considerou que a hipótese de incidência do imposto verifica as circunstâncias relativas ao veículo automotor e não as condições de seu proprietário, julgando inconstitucionais as majorações

⁸⁵ RE nº 153.771-MG. DJ. 05/09/1997. Relator Min. Moreira Alves. Vencido o Ministro Carlos Velloso.

⁸⁶ Por exemplo: GRECO, Marco Aurélio. **Os tributos municipais.** In A Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 332. *Idem*, **IPTU, progressividade, função social da propriedade,** In RDT 52/110. MELO, José Eduardo Soares de. **IPTU – A função social da propriedade e a progressividade das alíquotas.** In Revista Dialética de Direito Tributário 01/41.

⁸⁷ Por exemplo: BORGES, José Souto Maior. **IPTU: progressividade.** In RDT 59/73. COSTA, Alcides Jorge. **IPTU – progressividade.** In RDT 93/239. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 95/96.

das respectivas alíquotas quando estabelecidas conforme a maior ou menor capacidade contributiva do contribuinte.⁸⁸

Com a Emenda Constitucional – EC nº 42/2003 foi estabelecido que o IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e poderão ser diferenciadas em função do tipo e utilização.

Em ambos os casos foram promovidas alterações constitucionais, após o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, para permitir a tributação sobre o patrimônio com tentativa de alcançar-se a realização da capacidade contributiva.

Roque Antônio Carrazza afirma, em comentários sobre o IPTU, que *“a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, (...). Se uma pessoa tem, por exemplo, um apartamento que vale um milhão de dólares, ela tem capacidade contributiva, ainda que nada mais possua. Apenas, sua capacidade contributiva está imobilizada. A qualquer tempo, porém esta pessoa poderá transformar em dinheiro aquele bem de raiz.”*⁸⁹

Esse o correto entendimento, também adotado por José Maurício Conti⁹⁰ e Roberto Ferraz.⁹¹

Assim, nos impostos pessoais a realização da capacidade contributiva é obrigatória.

Nos impostos reais sobre o patrimônio (IPTU e IPVA), na forma como disciplinados nas Emendas Constitucionais – EC nºs 29/2000 e 42/2003, a realização da capacidade contributiva é possível,⁹² eis que

⁸⁸ STF, AI nº 340.688-4/RJ, DJ 02/05/2002. Rel. Sepúlveda Pertence; AI nº 203.845-5/RJ, DJ 07/12/98, Rel. Néri da Silveira e ADIN nº 1.655-5/AP, DJ 11/03/04, Rel. Maurício Corrêa.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso...*, p. 78.

⁹⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Ed. Dialética, 1997, p. 41.

⁹¹ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da hipótese...**, p. 213.

⁹² Aqui a idéia decorre da leitura do artigo 145 da Constituição Federal de 1988. E note-se que, em seu parágrafo primeiro, o artigo faculta à administração identificar o

sustentada no fato de que os critérios que orientam a progressividade das alíquotas são presunções de existência de maior capacidade contributiva, e as presunções no Direito Tributário são relativas, pois nesse campo é soberano o princípio da legalidade, onde a tributação somente pode ocorrer diante do fato jurídico tributário e não sobre suposições.⁹³

Em ambos os casos, a sistemática que vem sendo utilizada é a progressividade das alíquotas.

Mas se nos impostos pessoais e nos impostos reais sobre o patrimônio, através da progressividade, pode ser verificada a capacidade contributiva, assim entendida aquela que observa as características pessoais do contribuinte,⁹⁴ tal não ocorre com os impostos reais que incidem sobre o consumo.

2.5. IPI, ICMS, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE

Embora a classificação bipartida das espécies tributárias defendida por Alfredo Augusto Becker não seja adotada neste trabalho,⁹⁵ sua

patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não mencionando as suas despesas com bens e serviços de consumo.

⁹³ A questão das presunções no Direito Tributário é tema polêmico e delicadíssimo, que já mereceu debates, entre outros, no 9º Simpósio Nacional de Direito Tributário, promovido pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária em São Paulo. Na oportunidade, foi destacado que o tema das presunções vem sendo estudado em sede de questões processuais e em matéria de prova, e discutiu-se a diferença entre indícios, ficções e presunções jurídicas, questionando-se sobre a compatibilidade ou não destas com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. Destaca-se, neste momento e por exemplo, as seguintes conclusões extraídas da obra **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9 – Presunções no direito tributário**. São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1984. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho e MACHADO, Hugo de Brito, considerando que há compatibilidade mas relativa, ou seja, que admite a prova em contrário (páginas 517 e 264, respectivamente). Consideram, entre outros autores, que não há compatibilidade entre as presunções e a legalidade no direito tributário, MELO, José Eduardo Soares de. e MARTINS, Ives Gandra da Silva (páginas 340 e 44, respectivamente).

⁹⁴ Nos impostos sobre o patrimônio, possibilidade por presunção, após as EC nº 29/2000 e 42/2003. ÁVILA, Humberto. **Sistema...** p. 369/375.

⁹⁵ De acordo com CARVALHO, Paulo de Barros. *In* **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, p. 170-173 e **Teoria...** p. 111, a classificação de BECKER seria falha porque no caso de tributos fixos não há base de cálculo. Para o autor a classificação ideal dos tributos é a que os distingue entre vinculados e não vinculados a atividades estatais.

definição de impostos sobre o consumo merece referência. Segundo ele “*continuará sendo imposto de consumo enquanto a base de cálculo for o valor do fato consistente no consumo da coisa ou serviço, com a seguinte e única ressalva: se a coisa for objeto de monopólio estatal ou se o serviço for estatal, então, o tributo terá a natureza jurídica de taxa.*” (destaques no original).⁹⁶

Os destaques do autor serviram ao objetivo de realçar a origem, pública ou privada, dos bens ou serviços colocados à disposição da sociedade de consumo. Neste trabalho sobre a seletividade aplicável ao IPI e ao ICMS, que são impostos sobre o consumo, merece destaque na passagem acima transcrita o trecho relativo ao “(...) *valor do fato consistente no consumo da coisa ou serviço (...)*”, porque 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 objetiva, conforme será desenvolvido adiante.⁹⁷

São três os impostos sobre o consumo previstos pela Constituição Federal de 1988, cada um atribuído pelo regime de competência a uma das pessoas políticas da federação. São eles o imposto sobre produtos industrializados - IPI, de competência da União Federal; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, e também o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS, de competência dos Municípios. Para o IPI e o ICMS há previsão constitucional para a adoção de alíquotas seletivas, em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e/ou serviços.

⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3ª ed. São Paulo. Ed Lejus, 1998, p. 373 e 415, respectivamente.

⁹⁷ Neste mesmo capítulo e nos itens 3.4 e seguintes.

Essa característica do estado brasileiro de ser uma federação e dividir os impostos sobre o consumo de bens e serviços entre pessoas políticas diferentes gerou, na doutrina e na jurisprudência, muitas discussões sobre as fronteiras entre a incidência do IPI, do ICMS e do ISS.⁹⁸

A maior dificuldade foi estabelecer os critérios diferenciadores do IPI e do ICMS, pois ambos pressupõem em suas hipóteses de incidência obrigações de dar, enquanto o ISS tem como hipótese a prestação de serviço como obrigação de fazer.⁹⁹

⁹⁸ Tais impostos, que no Brasil são repartidos entre as esferas de governo, são tidos como assemelhados ao IVA. Veja-se a afirmativa de VIEIRA, José Roberto, **Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática**. In Justiça Tributária. 1º Congresso Internacional de direito tributário - IBET. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1998, p. 518, ao defender a atualidade e necessidade dos estudos sobre o IPI, sua manutenção no ordenamento jurídico e a inconstitucionalidade da proposta de emenda constitucional nº 175/95, de criação do IVA brasileiro, por ofensa, entre outros, ao princípio federativo: "Hoje, entretanto, no Brasil, os impostos normalmente tidos como assemelhados ao IVA, encontram-se repartidos entre as competências das diversas esferas de governo, ficando a União com o IPI, os Estados e o Distrito Federal com o ICMS, ambos tributos não cumulativos, e ainda os Municípios com o ISS, este cumulativo (...)".

⁹⁹ Veja-se as observações de VIOL, Andrea Lemgruber. **O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro**. Trabalho Premiado no IV Concurso de Monografia do Tesouro Nacional. www.receita.fazenda.gov.br, p. 27-28: "A característica peculiar do sistema brasileiro, que foge ao padrão internacional, é o fato de existirem dois impostos sobre o consumo, do tipo valor agregado, administrados por níveis distintos de governo: o IPI, que incide apenas sobre bens industrializados, e o ICMS, que incide sobre a circulação de bens em geral e alguns serviços específicos. Em verdade, as bases desses dois impostos são semelhantes, bem como seus métodos de apuração, o que permitiria uma consolidação dos mesmos em um único tributo, de modo a obter-se maior racionalidade econômica e menor custo administrativo, tanto para o setor público como para o privado. No entanto, além do IPI e do ICMS, também incidem sobre os bens e serviços o ISS, a COFINS e o PIS/PASEP (A COFINS e o PIS/PASEP, apesar de formalmente incidirem sobre o faturamento das empresas, são facilmente repassados para os preços dos bens e serviços, onerando, em última instância, o consumidor final). Vale mencionar, além disso, que essas contribuições têm a indesejável característica de possuir incidência em cascata). Assim, o consumo é tributado pelas três esferas de governo, de modo complexo, sujeitando-se, inclusive, à tributação em cascata. Conseqüentemente, reside neste ponto um dos maiores problemas federativos e de competição tributária do Brasil."

Tanto os três impostos são da mesma classe que na Proposta de Emenda à Constituição Federal de 1988 nº 175-A, há sugestão de reforma tributária que se resume da seguinte forma: ÂMBITO FEDERAL - Extinção IPI, COFINS, PIS/PASEP E CSSL (esta se incorpora ao IRPJ); Criação do IVA (Imposto sobre valor agregado) - ICMS + IPI + ISS, e do "EXCISE TAX" (Imposto de consumo - bebidas e cigarros). Ambos com repasse para os estados; Manutenção do II, IE, IR, IOF, ITR, CPMF (permanente) e Contribuições sobre a folha de pagamentos. ÂMBITO ESTADUAL - Extinção do ICMS; Criação do IVV (Imposto sobre vendas a varejo) com repasse para os municípios; Repassé do IVA - Federal e do "EXCISE TAX"; Manutenção do IPVA e ITCMD. ÂMBITO MUNICIPAL - Extinção do ISS; Repassé do IVV; Manutenção do IPTU e ITBI.

Dessa divergência foi gerada ampla jurisprudência e o Supremo Tribunal Federal – STF decidiu que frente a artigos finais personalizados e confeccionados conforme encomenda resta ausente o caráter de produto industrializado ou de mercadoria, e esses artigos ficam sujeitos à tributação apenas pelo ISS.¹⁰⁰

Com isso os fatos jurídicos que ensejam a cobrança do imposto municipal sobre serviços não podem ser tributados pelo IPI ou pelo ICMS. Já os fatos jurídicos que ensejam a cobrança do IPI na maioria das vezes admitem cobrança também do ICMS, a depender da natureza do bem considerado. Se for industrializado mas não se revestir do caráter de mercadoria (bem móvel destinado ao comércio em geral),¹⁰¹ incidirá somente o IPI. De outro lado, se for industrializado e também estiver destinado ao comércio em geral, haverá incidência de ambos os tributos. Nas situações em que houver circulação de mercadorias não industrializadas, deverá incidir somente o ICMS, que é mais amplo portanto.¹⁰²

Esses três impostos representaram 28,2% (vinte e oito inteiros e dois décimos por cento) do total da arrecadação tributária em 2002.¹⁰³ O ICMS foi e tem sido o mais expressivo imposto do país em termos de

¹⁰⁰ STF. RE 106.069 – SP, Primeira Turma, Rel. Min. Rafael Mayer, RTJ 115/1419, unânime, 11.10.1985.

¹⁰¹ Carrazza, Roque Antônio, **ICMS**, 7ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 39, sobre a noção de mercadoria para fins de tributação por via de ICMS: “*Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.*”

¹⁰² Para mais esclarecimentos sobre os critérios de diferenciação entre o IPI, o ICMS e o ISS, ver: VIEIRA, José Roberto. **Imposto sobre produtos industrializados: atualidade,...**, p. 541-543; ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires Fernandino. **ISS – conflitos de competência e tributação de serviços.** In Revista de Direito Tributário. São Paulo: nº 06, Ed. Revista dos Tribunais. Out/Dez/1978, p. 57 e ss.

¹⁰³ Sendo: IPI - 4,2%; ICMS – 22,3%; ISS - 1,7%. Segundo Antonio Mauricio da Cruz (**O I.P.I.: teoria e prática.** São Paulo: Mapa Fiscal, 1976, p. 12), na década de 70 a receita tributária decorrente do IPI girava em torno de 40% do total global arrecadado em impostos, sendo que desse percentual, aproximadamente 30% eram provenientes da tributação sobre cigarros.

arrecadação,¹⁰⁴ respondendo por 22,3% da receita global no mesmo ano.¹⁰⁵ Considerando ainda as contribuições para o PIS e COFINS, tributos que também incidem sobre o consumo, verifica-se que a tributação global sobre operações com bens e serviços totalizou 48% (quarenta e oito por cento) do total da arrecadação no ano em referência.

Esses percentuais demonstram que do total da carga tributária brasileira¹⁰⁶ a principal fonte de arrecadação está na tributação de operações com bens e serviços, o que revela, por números, que o sistema fiscal está caminhando na direção oposta àquela prevista no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, qual seja, a *personalidade* e a observância da *capacidade contributiva* dos cidadãos e das pessoas jurídicas que desenvolvem atividades econômicas no país.¹⁰⁷

Isso porque, na tributação das operações com bens e serviços não se atinge, *necessariamente*, a capacidade contributiva. Quer-se afirmar com isso que nos impostos sobre o consumo a capacidade contributiva não se aplica da mesma forma como no imposto sobre a renda.¹⁰⁸

Inicia-se a explicação sobre esse ponto de vista com a observação de que, por questões de praticidade e economicidade, ou seja, para facilitar e desonerar o Poder Público dos custos com a fiscalização e arrecadação dos tributos, o ordenamento jurídico brasileiro estabelece

¹⁰⁴ Vejam-se os percentuais de arrecadação global em relação aos demais tributos nos últimos anos: 1998 (22,4%); 1999 (21,94%); 2000 (23,01%); 2001 (23,21%). WASLLEWSKI, Luiz Fernando VASCONCELOS, André Rogério. **Carga tributária no Brasil – 2002. Estudos Tributários 11.** Receita Federal. Brasília: abril 2003. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br.

¹⁰⁵ Em 2002. Dados retirados da publicação "Informe-se", nº 54.

¹⁰⁶ 35,6% (trinta e cinco inteiros e seis décimos por cento) do Produto Interno Bruto- PIB relativamente ao ano de 2002. FONTE: "Informe-se", nº 54, abril de 2003. BNDES. Área de Planejamento – Departamento Econômico. www.bndes.gov.br.

¹⁰⁷ "Art. 145. (...) §1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

¹⁰⁸ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da hipótese...**, p. 209, explica que "(...) pretender aplicar a perfeitamente adequada e legítima idéia de tributação de acordo com a capacidade contributiva a todos os tributos da mesma forma, não é uma atitude sensata; pelo contrário, demonstra ignorância dos conceitos envolvidos."

uma diferenciação em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária e o responsável pelo seu pagamento. Pode o sujeito passivo ser o *contribuinte*, assim entendido aquele que tem relação *direta e pessoal* com a situação prevista em lei e que constitua fato gerador, ou o chamado *responsável*, cuja obrigação pelo recolhimento decorre de disposição legal expressa (artigo 121 do Código Tributário Nacional - CTN).¹⁰⁹

Essa distinção, somada à tentativa de identificação da pessoa que suporta efetivamente a carga financeira do tributo, levou à classificação dos impostos em *diretos* e *indiretos*, mas Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba já enfatizavam que essa classificação nada tem de jurídica:

*"A classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa. (...) A classificação pelo critério da repercussão econômica não tem qualquer fundamento jurídico, técnico ou administrativo, além de ser impraticável."*¹¹⁰

*"É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela Ciência das Finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. 57.2. Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico. 57.3 Esta classificação, tem alguma importância no sistema nos quais há referência a essas características econômicas, e delas se faz decorrerem conseqüências jurídicas. 57.4 No Brasil, para os juristas essa classificação é absolutamente irrelevante."*¹¹¹

¹⁰⁹ "Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

¹¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria ...*, p. 574, 536/538.

¹¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência do IPI*. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 158, 159.

Com base nessa classificação dos impostos em direitos e indiretos,¹¹² afirmou-se que a capacidade contributiva se realiza nos impostos sobre o consumo. Todavia, essa afirmativa não é absolutamente verdadeira, pois tal realização não ocorre necessária e invariavelmente. É o que se pretende demonstrar, a partir de algumas considerações sobre a capacidade contributiva, e desta frente aos impostos sobre o consumo.

Victor Uckmar informa que o princípio da capacidade contributiva ou da possibilidade econômica dos indivíduos está previsto na Constituição de vários países e que “*não obstante os amplos estudos dedicados ao assunto – não foi ainda dada definição cientificamente satisfatória.*”¹¹³

Em geral a doutrina pátria considera a capacidade contributiva um princípio, aplicável especificamente ao direito tributário, que se avizinha do princípio da igualdade e que consiste em tributar em grau mais elevado aqueles contribuintes que revelarem maior capacidade econômica para suportar esse ônus.¹¹⁴

Nessa linha de raciocínio José Maurício Conti,¹¹⁵ Sacha Calmon Navarro Coêlho,¹¹⁶ Luciano Amaro¹¹⁷ e Hugo de Brito Machado.¹¹⁸

¹¹² E também com base no raciocínio de que a seleção de bens e serviços conforme o grau de essencialidade dos bens e serviços realiza a capacidade contributiva. Nesse sentido, LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios...**, p. 28.

¹¹³ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**, 2ª ed. Marco Aurélio Greco (Trad.). São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 78-87 e notas de rodapé 53 e 54, estas às p. 79-81.

¹¹⁴ Há discussão doutrinária sobre a existência de diferença entre capacidade econômica e capacidade contributiva. A primeira seria relativa à revelação de riqueza objetivamente, e a segunda à capacidade de cada um em suportar o tributo. Fazem distinção, entre outros: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...**, p. 13, e AMARO, Luciano. **Direito tributário...**, p. 136 e s.

¹¹⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários...**, p. 29.

¹¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002, p. 80.

¹¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 9ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 137.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 57.

Alguns sustentam que a capacidade contributiva é um subprincípio, desdobramento ou derivação do princípio maior da igualdade. Seguem esse raciocínio Victor Uckmar,¹¹⁹ Roque Antônio Carrazza,¹²⁰ Regina Helena Costa,¹²¹ Américo Lacombe¹²² e Henry Tilbery.¹²³

De um lado há juristas que entendem ser possível mensurá-la na incidência dos impostos sobre o consumo, ainda que pela seletividade como aplicação da capacidade contributiva,¹²⁴ porque em verdade partem do pressuposto que essa tributação é subjetiva, voltada ao consumidor do bem ou serviço. Todavia, como observou Celso Ribeiro Bastos, na seletividade há “o crescimento da alíquota não em função da capacidade econômica ou tributária do contribuinte, **mas da qualidade ou da essencialidade do produto tributado**”. (grifo nosso.)¹²⁵

Para José Eduardo Soares de Melo o IPI e o ICMS realizam o princípio da capacidade contributiva, mas apenas *de certo modo*, e por meio da seletividade. Afirma que a tributação sobre o consumo é objetiva e que em tais impostos “*nem sempre será possível obter, com absoluta segurança e certeza, o caráter eminentemente pessoal e a exata capacidade econômica.*” Ao fazer essas reflexões o autor menciona como exemplo a aquisição de patrimônio, pelo que, acredita-se, partilha do entendimento de Roque Antônio Carrazza, de que a capacidade

¹¹⁹ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns...**, p. 78 e ss.

¹²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 74 e ss.

¹²¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996..., p. 101.

¹²² LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios...**, p. 19.

¹²³ TILBERY, Henry. **O conceito de...**, p. 3018.

¹²⁴ Por exemplo: VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal, **Princípio da seletividade...**, p. 157; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Problemas do...**, p.351. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios...**p. 28; GIANNETTI, Leonardo Varella. **O princípio...**, p. 279-293; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 74 e ss, no sentido de que se verifica a capacidade contributiva nos impostos reais; COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade...**, p. 94; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso...**, p. 84 e 335; AMARO, Luciano. **Direito Tributário...**, p. 139. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Constituição de 1988. A seletividade...**, 2933; E ainda, *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, os seguintes autores: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios constitucionais tributários**, p. 240-241; GONÇALEZ, Antônio Manoel. **Princípios constitucionais tributários**, p. 294.; MENEZES, Paulo Lucena e MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **Princípios constitucionais tributários**, p. 622.

¹²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Princípios Constitucionais...**, p. 67.

contributiva se aplica nos impostos reais sobre o patrimônio e se revela pelos bens.¹²⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende o princípio da capacidade contributiva como motor operacional do princípio da igualdade, mas observa que “os impostos ‘de mercado’, ‘indiretos’ não se prestam a realizar o princípio com perfeição. (...) Nos impostos que percutem (chamados de ‘indiretos’ ou de ‘mercado’) entra em cena o contribuinte de fato, diferente do ‘de jure’ e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente.”¹²⁷

De outro lado, e considerando a tributação sobre o consumo pelo caráter objetivo, Alcides Jorge Costa afirma com segurança que nos impostos indiretos a capacidade contributiva não é verificável.¹²⁸ Da mesma forma Celso Ribeiro Bastos.¹²⁹ Para André Malta Martins é impossível graduar a capacidade contributiva da pessoa através de imposto indireto.¹³⁰ Hugo de Brito Machado Segundo também sustenta que na tributação de bens de consumo não se verifica a capacidade contributiva.¹³¹ Mas é preciso avançar, a fim de deixar claro que a tributação sobre o consumo é objetiva e que, por essa razão, não se presta a realizar com perfeição a capacidade contributiva, nos moldes do que ocorre com o imposto pessoal.

¹²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 7ª ed. MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. (Coord). São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p. 31-32.

¹²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: Sistema tributário**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996, p. 97.

¹²⁸ COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade contributiva**. In Revista de Direito Tributário n. 55. São Paulo: Malheiros editores, p. 297. jan/mar de 1991, p. 301.

¹²⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso...**, p. 445-446.

¹³⁰ MARTINS, André Malta. **O ICMS e os produtos componentes da cesta básica nas Unidades da Federação**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 41, nov/dez/2001, p. 87.

¹³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, n. 62, p. 73.

2.6. RAZÕES PELAS QUAIS OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NÃO REALIZAM, NECESSARIAMENTE, A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

À luz da diretriz constitucional relativa à pessoalidade na instituição dos impostos (artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988), justo e ideal seria um sistema fiscal capaz de analisar, particular e individualmente, todas as operações econômicas de todas as pessoas sujeitas à tributação.

O sistema fiscal ideal e racional, segundo Fritz Neumark, seria formado pela combinação de um imposto sobre a renda, um geral sobre o volume de vendas, um sobre o patrimônio e outro sobre sucessões.¹³² Para ele a tributação sobre o valor de vendas (sobre o consumo) tem como uma das funções permitir que pessoas excluídas da incidência do imposto pessoal, mas que possuem condição de contribuir com os cofres públicos, possam ser alcançadas por imposições fiscais. Nessa situação seria possível arrecadar tributos inclusive de estrangeiros não domiciliados no país.¹³³

Mas é fato que um sistema ideal se distancia do real. Se de um lado o ideal é a pessoalidade da tributação com um imposto sobre a renda progressivo, a permitir que os tributos sobre o consumo sejam baixos a fim de evitar a regressividade,¹³⁴ na realidade nacional vê-se que a necessidade de obter recursos financeiros - normalmente insaciável - pode ser e normalmente é fator determinante na elaboração do ordenamento jurídico, que em termos práticos acaba sendo desenvolvida com parâmetros preponderantemente arrecadatários, com características regressivas e em prejuízo da pessoalidade prevista na Constituição Federal.

¹³³ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. Versão espanhola de Grundsätze Gerechter und Ökonomischer Steuerpolitik. J. C. B. Mohr, Tübingen, 1970. JOSÉ ZAMIT FERRER (trad.). Publicada pelo Instituto de Estudos Fiscales, Madrid, 1974., p. 181/183.

Mesmo com a forte presença da regressividade em nosso sistema, há juristas que enxergam nos tributos sobre o consumo a possibilidade do Estado de atingir indiretamente a renda dos contribuintes e, também por esse caminho, atingir suas capacidades contributivas, mesmo estando o fato jurídico de *auferir renda* sujeito a um imposto pessoal – IR.

Isso porque há pessoas que não são atingidas subjetivamente pela tributação, seja porque se encontram na faixa de isenção do imposto, porque trabalham em regime de informalidade ou porque são praticantes da sonegação pura e simples, e então, pela tributação objetiva sobre o consumo estariam elas compelidas a contribuir com os cofres públicos através da chamada *renda consumida*.¹³⁵

Rubens Gomes de Sousa adaptou ao sistema tributário brasileiro os estudos de Paul Studenski a respeito da classificação de tributos, de De Viti de Marco, e afirmou que do ponto de vista econômico, todos os tributos incidem sobre a renda, “*no sentido de que são efetivamente pagos com o rendimento (...)*”¹³⁶, podendo ser classificados, sob esse enfoque, como tributos sobre a renda produzida, distribuída, poupada ou reinvestida e a renda consumida.

Todavia, nos impostos sobre o consumo não se vislumbra, invariavelmente, a realização da capacidade contributiva subjetiva, prevista no artigo 145, parágrafo único, da Constituição de 1988, como deve ocorrer com o imposto sobre a renda.

¹³⁴ A regressividade está comentada no item 2.6.1.

¹³⁵ Nesse sentido, e por exemplo, os seguintes autores, *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias n. 18**: CANTO, Gilberto de Ulhôa, p. 37. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, p. 199. E ainda: TILBERY, Henry. **O conceito de...**, p. 3029; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Problemas...**, p. 351; LAPATZA, José Juan Ferreiro, citado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **IPI – Impossibilidade...**, p. 237.

¹³⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1950, p. 53.

Tal assertiva, por demais incisiva, necessita de esclarecimentos, pois vai de encontro a vários entendimentos doutrinários e *aparentemente* é contrária à dicção constitucional.

Nos impostos incidentes sobre o consumo de bens e serviços a identificação da renda e da exata e real capacidade contributiva (subjéitiva) não é perfeita, podendo até ser impossível, pela simples razão de que o consumidor não é identificado.¹³⁷

O Sistema Tributário Nacional fornece os instrumentos para tributar a renda dos contribuintes e realizar a capacidade contributiva (tributação pessoal, subjéitiva), e a tributação sobre operações de consumo de bens e serviços não se presta a atingir esse objetivo, além de não o alcançar necessariamente, em função de alguns fatores como o fenômeno da regressividade.

No estudo de Fritz Neumark,¹³⁸ enfatizado por Roberto Ferraz,¹³⁹ encontra-se adequado argumento para justificar a afirmativa de que a tributação sobre o consumo não se presta a realizar a capacidade contributiva dita subjéitiva, pois "*caso a incidência do tributo sobre o consumo se concretize não de maneira uniforme mas em função da capacidade contributiva, não se estará mais diante de um imposto sobre o consumo mas de imposto sobre a renda ou patrimônio.*"

Além da regressividade, outras duas razões justificam a afirmativa, quais sejam, a competitividade (ou não) dos agentes econômicos e a repercussão (ou não) dos tributos.

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 77. Explica o autor a diferença entre capacidade contributiva subjéitiva e objetiva: "*É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).*"

¹³⁸ NEUMARK, Fritz, **Principios de...**, p. 186-187.

2.6.1. PRIMEIRA RAZÃO – REGRESSIVIDADE

Os tributos que incidem sobre operações com produtos, mercadorias ou serviços, *via de regra* estão embutidos nos seus preços aos consumidores.¹⁴⁰

Essa sistemática de formação de preços de bens e serviços é visível nos tributos não-cumulativos, como é o caso do IPI e do ICMS,¹⁴¹ em que são feitos destaques nas notas fiscais, permitindo-se ao contribuinte, nas operações de venda que realize, a transferência do respectivo ônus financeiro ao adquirente do bem ou serviço, bem como o aproveitamento dos créditos tributários suportados nas operações anteriores.

Diante dessa sistemática da não-cumulatividade, quando duas pessoas adquirem para si, no mesmo dia e no mesmo estabelecimento, um mesmo bem (por exemplo o açúcar, componente da cesta básica),¹⁴² o valor dos tributos sobre as operações com ele incidentes será exatamente o mesmo para ambas, independentemente das aquisições terem sido feitas por pessoas de capacidades contributivas diversas e até mesmo opostas.

O fenômeno pelo qual pessoas com diferentes capacidades contributivas acabam suportando exatamente o mesmo ônus tributário é denominado de *regressividade*.

Através desse fenômeno aquelas pessoas com menores rendimentos acabam suportando, proporcionalmente,¹⁴³ carga financeira relativa a tributos sobre o consumo de bens e serviços maior do que

¹³⁹ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da hipótese...**, p. 209.

¹⁴⁰ Trata-se do fenômeno da repercussão, que será analisado no item 2.6.3..

¹⁴¹ Artigos 153, § 3º e 155, § 2º, inciso I, ambos da Constituição Federal de 1988.

¹⁴² Decreto-lei nº 399, de 30.04.1938.

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 76: "*Lembramos, de passagem, que a regressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta atrita com o princípio da*

aquelas com rendimentos mais vultosos, o que não reflete observância à capacidade contributiva de cada uma delas individualmente.¹⁴⁴

Imagine-se duas famílias, ambas compostas pelos pais e dois filhos menores, nas quais os gastos com o consumo de açúcar representem R\$ 5,00 (cinco reais) ao mês. Considerando que atualmente o açúcar é tributado pelo IPI com alíquota de 5% (cinco por cento, ou R\$ 0,25 para o exemplo dado),¹⁴⁵ para aquela família cujos rendimentos mensais forem R\$ 800,00 (oitocentos reais), o tributo representará 0,03%, enquanto que para a outra família, cujo rendimento mensal é três vezes maior, ou seja, de R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais), o tributo representará 0,01% de seu rendimento, carga proporcionalmente menor do que a suportada pela família de menor rendimento.

Rubens Gomes de Sousa escreveu sobre a regressividade:

“(...) Embora possa à primeira vista parecer paradoxal, é hoje em dia admitido pela generalidade dos autores que os impostos de consumo são regressivos, isto é, são proporcionalmente tanto mais elevados quanto menor é a soma total dos rendimentos do contribuinte. Isto se explica pelo fato de que num orçamento pessoal modesto, as despesas com a aquisição de bens de consumo representam uma porcentagem maior do total, do que num orçamento correspondente a uma situação superior de fortuna.”¹⁴⁶

capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas.”

¹⁴⁴ A Secretaria da Receita Federal divulga, em seu site, um estudo intitulado A Progressividade no Consumo - Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado, concluindo que no ICMS “observa-se certa regressividade nas quatro últimas faixas de renda”, Em relação ao IPI, a “progressividade em função da essencialidade não garante, necessariamente, uma progressividade em relação ao consumo. Isso fica claro quando se observa a elevada incidência sobre cigarros, que, não obstante sua natureza supérflua, tem considerável peso no orçamento das famílias de baixa renda e, portanto, atua contra a progressividade da tributação em relação ao consumo e à renda.” (<http://www.receita.fazenda.gov.br/estudostributarios/tributacaodapessoajuridica>. Acesso em 25 de maio de 2004.)

¹⁴⁵ Posição 1701.11.00 da TIPI, conforme Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002.

¹⁴⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos...**, p. 62-63.

Aliomar Baleeiro também concluiu que a incidência do IPI e do ICMS sobre a quase totalidade dos bens de consumo geral no Brasil opera ação regressiva, *“ainda não satisfatoriamente contrabalançada pelos impostos pessoais e progressivos.”*¹⁴⁷

Mas a conclusão de que nem sempre alcançar-se-á a capacidade contributiva através da tributação sobre operações com bens e serviços de consumo não decorre apenas da análise do fenômeno da regressividade nos termos acima expostos.

Medidas governamentais tendentes a reduzir os gastos daquelas pessoas de menor capacidade contributiva com tributos incidentes sobre operações com bens e serviços de consumo nem sempre atingem esse objetivo.

A razão é que em segmentos da economia onde se faz presente a efetiva concorrência, se houver iniciativa governamental para reduzir a tributação, o agente econômico que não reduzir também o preço do bem ou serviço ao consumidor possivelmente perderá clientes. Nesse caso, em geral, o “favor” fiscal atinge o bolso dos cidadãos.

Todavia, em segmentos marcados pelo monopólio, pela baixa ou mesmo inexistente concorrência é possível que a redução da carga tributária beneficie apenas o agente econômico, pois se o preço do bem ou serviço ao consumidor não for reduzido na proporção da redução tributária, a diferença financeira planejada politicamente em benefício do consumidor poderá ser “apropriada” pelo agente econômico.

¹⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução...*, p. 224.

2.6.2. SEGUNDA RAZÃO - COMPETITIVIDADE DOS AGENTES ECONÔMICOS

Em uma economia como a brasileira¹⁴⁸ espera-se que estejam presentes as condições do capitalismo concorrencial, predominando a *lei da oferta e da procura*, pela qual o preço dos bens e serviços no mercado de consumo varia em relação diretamente proporcional à intensidade da procura respectiva e inversamente proporcional à quantidade ofertada. Em outras palavras, quanto maior a demanda e menor a oferta, maior o preço, e quanto menor a demanda e maior a oferta, menor o preço dos bens e serviços.

Extraí-se da Economia que a concorrência perfeita existiria no caso de haver multiplicidade de compradores e vendedores em quantidade tal que a participação de cada um na oferta e na procura fosse incapaz de afetar os volumes oferecidos e procurados, e em consequência incapaz de afetar também o preço de equilíbrio no mercado. A demanda, a oferta e os preços seriam uniformes e proporcionais.¹⁴⁹

Na prática esse modelo de concorrência perfeita não se verifica, encontrando-se casos de monopólios, cartéis, produtos e serviços disponibilizados no mercado com grande variação de qualidade e quantidade.¹⁵⁰

Mas, em existindo vários vendedores/fornecedores há, em princípio, benefícios para a concorrência e para os consumidores, tendo

¹⁴⁸ O legislador constituinte de 1988 tornou expressa a adoção do sistema capitalista, eis que no artigo 170 da Constituição Federal estão expressos os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

¹⁴⁹ BRUNA, Sérgio Varella. **O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 26-30.

¹⁵⁰ Caracterizam **monopólios** as situações em que a oferta é totalmente controlada por um vendedor apenas, que pode vir a provocar a escassez do bem ou serviço para elevar os preços e até deixar de se promover o aperfeiçoamento dos mesmos (BRUNA, Sergio Varella. **O poder...**, p. 31-35). Os **cartéis** caracterizam-se diante de ajustes entre agentes econômicos para o fim de elevar o preço do que se vende ou reduzir o preço do que se compra, prática considerada abusiva pela Lei de Proteção à concorrência - nº 8.884/94.

em vista a *competitividade* gerada e a busca pela eficiência e produtividade, com o objetivo de captar e manter clientes.¹⁵¹

¹⁵¹ Para saber se um determinado setor da economia ou não *competitivo* é preciso verificar se existem agentes econômicos atuando no mesmo *mercado relevante* e se algum deles exerce *posição dominante*. Esses conceitos estão no sistema legal de proteção da concorrência, positivado em grande parte na Lei nº 8.884/94. Segundo BRUNA, Sérgio Varella. **O poder...**, p. 75, em sua acepção econômica *mercado* significa "a relação estabelecida entre a oferta e a procura de bens e/ou serviços e/ou capitais"; ou "o conjunto de pessoas e/ou empresas que oferecendo bens e/ou serviços e/ou capitais, determinam o surgimento e as condições dessa relação"; ou ainda "o espaço abstrato onde se concentram ofertas e procuras, e onde compradores e vendedores estabelecem contratualmente as suas relações de intercâmbio".

Enquanto a noção de mercado puro e simples pode ser verificada na ciência econômica, *mercado relevante* é conceito jurídico. Em verdade para se definir mercado relevante é imperioso identificar o segmento no qual atua ou concorre determinado agente econômico. Portanto, *mercado relevante* é *aquele em que se travam as relações de concorrência, aquele em que atua o agente econômico cujo comportamento está sendo analisado*. Há dois tipos de mercado relevante. O primeiro é denominado *geográfico*, querendo significar a área onde se trava a concorrência. É o espaço físico onde se desenvolvem as relações de concorrência que são consideradas, no qual o agente econômico pode aumentar os preços que pratica sem perder um grande número de clientes ou provocar a "inundação" por bens de outros fornecedores que, situados fora da mesma área, produzem bens similares. O segundo tipo é o mercado relevante *material* (ou do produto), em que o agente econômico enfrenta a concorrência considerando-se o bem ou o serviço que oferece, sendo a fungibilidade dos produtos para o consumidor o critério que faz com que os produtos integrem o mesmo mercado relevante material. O CADE, através da Resolução nº 15, de 19/08/1998, no item 1.6.1 do Anexo V, definiu: "1.6.1. **MERCADO (S) RELEVANTE(S) DO(S) PRODUTO(S)** Um mercado relevante do produto compreende todos os produtos/serviços considerados substituíveis entre si pelo consumidor devido às suas características, preços e utilização. Um mercado relevante do produto pode eventualmente ser composto por um certo número de produtos/serviços que apresentem características físicas, técnicas ou de comercialização que recomendem o agrupamento". Por exemplo, produtos que satisfazem idênticas necessidades dos consumidores fazem parte do mesmo mercado relevante material. A exata definição sobre o que seja o mercado relevante em determinados segmentos é extremamente difícil. Via de regra essa definição é dada pelos órgãos administrativos competentes para a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica e análise de atos de concentração (no Brasil, o CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica). Segundo FORGIONI, Paula Andrea, **Os fundamentos do antitruste**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 211-215, já foi decidido que: a) o mercado de bananas não se identifica com aquele de frutas frescas, vez que somente as primeiras satisfazem uma necessidade específica de determinada classe de consumidores, composta de pessoas idosas, doentes e crianças; b) não há um mercado relevante específico para o papel celofane, mas sim o mercado de papéis flexíveis de embalagem; c) distinguem-se mercados relevantes de peças para máquinas registradoras e máquinas registradoras; d) cada tipo de vitamina (A, B, C) constitui um mercado relevante material distinto; e) pneus novos e pneus para reposição são mercados relevantes materiais distintos; f) Na comercialização de combustíveis, a gasolina possui produtos concorrentes, quais sejam, o álcool e o óleo diesel. Assim o mercado relevante é o de combustíveis e não só gasolina comum, aditivada, etc.

Já em relação à posição dominante no mercado relevante considerado, segundo o parágrafo 3º do artigo 20 da Lei Antitruste, a detém presumidamente aquele agente econômico que controlar 20% ou mais do mercado relevante, e *de modo geral quem tem o poder econômico dita o controle de preços e muitas vezes causa a exclusão da concorrência, visto que atua com independência e indiferença em relação aos concorrentes. Além disso, o agente econômico que detém o poder econômico pode não repassar eventuais reduções tributárias ao preço de seus bens ou serviços.*

Na busca da captação de clientela está a formação dos preços dos bens e serviços ao mercado de consumo, que é feita levando-se em consideração os lucros e também os custos do agente econômico, nos quais se inclui a carga tributária. Assim, *em tese*, quanto menores os custos operacionais e *quanto menor a carga tributária*, menores os preços dos bens e serviços para os consumidores.

Todavia, como a real composição dos preços é, normalmente, conhecida apenas dos fornecedores (apesar da previsão constitucional para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços - artigo 150, § 5º, da Constituição Federal de 1988),¹⁵² *a única certeza que se tem ao reduzir a tributação sobre determinadas operações com bens e serviços é que a arrecadação estatal diminuirá. Não se pode afirmar, nessas condições, que a redução da carga tributária será efetivamente repassada ao preço para os consumidores e que, portanto, será realizada, na tributação sobre o consumo, a capacidade contributiva, para o fim de tributar menos os detentores de menor riqueza financeira.*

Essa a segunda razão a justificar a afirmativa de que nem sempre alcançar-se-á a capacidade contributiva através da tributação sobre operações com bens e serviços de consumo.

2.6.3. TERCEIRA RAZÃO - REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

Do ponto de vista estritamente econômico, quem suporta a carga financeira dos impostos sobre o consumo, *via de regra*, é o consumidor, porque em geral o valor do tributo está embutido no preço do bem ou serviço, pelo que se diz que tais tributos são *indiretos*.

¹⁵² "Art. 150. (...) § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços."

Mas essa circunstância não se verifica invariavelmente, e também por essa razão a tributação do consumo por meio de impostos não irá, necessariamente, atingir a capacidade contributiva.

Se houvesse qualquer impedimento ao repasse dos custos, inclusive os tributários, ao preço dos bens e serviços, muitos agentes econômicos estariam fadados à falência, pois em termos macroeconômicos, e levando-se em conta que no sistema capitalista a busca da eficiência e lucratividade pela iniciativa privada está baseada, entre outros, no menor tempo, menor custo e maior qualidade e quantidade dos bens e/ou serviços produzidos/prestados, deixar de recuperar todos os custos significaria prejuízo certo e inevitável.

A partir dessas premissas diz-se que o imposto sobre o consumo *repercute* porque o sujeito designado por lei para providenciar o seu recolhimento *via de regra* não suporta a carga financeira, pois acrescenta o respectivo valor na composição do preço de venda. Assim, nos casos em que o agente econômico efetivamente repassa o valor dos tributos ao consumidor, diz-se que ocorre *repercussão econômica* da exação.¹⁵³

Exemplo de repercussão econômica é descrito por Roberto Ferraz ao lembrar que, do ponto de vista macroeconômico (regra geral, portanto), na produção e comercialização de um bem (como um sapato), o IPI, o ICMS, o PIS e a COFINS incidentes aumentam-lhe o preço final, influenciando diretamente a relação de consumo desse mesmo bem.

Mas, do ponto de vista microeconômico, ou seja, analisando-se a situação de um determinado agente econômico do setor, a repercussão econômica pode não ocorrer, pelas mais variadas razões, como “*incompetência, excesso de oferta, promoção, ‘queima’ de estoques,*

¹⁵³ Sobre a relevância jurídica do fenômeno da repercussão e a legitimidade ativa para a repetição de indébito, ver FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Repetição do indébito e**

obsolescência”¹⁵⁴. Conclui o autor que o repasse dos custos tributários nos preços dos bens colocados à disposição no mercado de consumo pode ou não se consumir, a depender de cada caso concreto.¹⁵⁵

De fato, apesar da atividade econômica lucrativa, seja ela industrial, comercial ou de prestação de serviços, exigir dos agentes econômicos o repasse de todos os custos ao preço de venda de bens e serviços, é freqüente encontrar casos em que, na formação do preço, não foram embutidos todos os custos – inclusive os tributários –, e que portanto o produto, mercadoria e/ou serviço pode estar sendo disponibilizado no mercado por preço *abaixo do custo*¹⁵⁶ e sem repercussão econômica da carga tributária.

Em razão dessa situação Rubens Gomes de Sousa afirmou que a repercussão é uma questão de fato e não apenas de direito:

*“(...) Importa não perder de vista, entretanto, que a translação dos impostos indiretos em geral é sempre um fenômeno econômico e não jurídico, e que mesmo quando existam disposições legais tornando obrigatória a cobrança do imposto do comprador, a lei que em definitivo rege o caso será sempre a lei da oferta e da procura, e não a disposição legislativa que determina a transferência obrigatória do ônus. (...)”*¹⁵⁷

legitimidade ativa no processo tributário – telecomunicações Lei 9.472/1997, art. 108. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n. 100/106. Ed. Dialética, 2003.

¹⁵⁴ Há ainda outras razões para justificar que nem sempre ocorre a repercussão econômica dos tributos. Por exemplo, DENARI, Zelmo. **Curso...**, p. 73: “O fenômeno econômico da repercussão – como critério distintivo entre o imposto direto e indireto – tem sido considerado insuficiente, em determinados setores doutrinários. O argumento mais utilizado é o do perecimento da mercadoria, nas mãos do contribuinte de direito, pela ação do tempo ou por força maior. Assim, o comerciante que perdesse toda mercadoria, em decorrência de inundação ou incêndio, não teria possibilidade de transferir aos consumidores a carga tributária, incorporada no preço do produto, no ato da aquisição. Argumenta-se, ainda, com a repercutibilidade de certos impostos diretos – como o imposto predial – que, apesar de gravar o proprietário do prédio, pode ser transferido ao inquilino, por força de contrato de locação.”

¹⁵⁵ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Repetição...**, p. 100-106.

¹⁵⁶ A venda de bens ou serviços abaixo do preço de custo pode vir a ser caracterizada como infração à concorrência, se o agente pretender, com tal prática, prejudicar seus concorrentes, dominar o mercado, aumentar arbitrariamente seus lucros ou abusar de sua posição dominante, conforme o artigo 21, inciso XVIII, c/c os incisos do artigo 20, da Lei nº 8.884/94.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a ocorrência da repercussão não se presume, merecendo verificação em cada caso concreto:

“REPETIÇÃO DE IMPOSTO INCONSTITUCIONAL. (...) – financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que, a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto.”¹⁵⁸

Misabel Derzi explica sobre a repercussão:

“(...) ocorre a separação entre o contribuinte ‘de jure’ e o contribuinte ‘de fato’. É a razão pela qual os autores da Ciência as Finanças chamam a tais impostos de indiretos, ou seja, impostos que são juridicamente cobrados e pagos por uns mas são suportados por outros. Isto graças a um princípio jurídico, o da não-cumulatividade, e a um princípio econômico, qual seja o da translação dos impostos indiretos sobre o consumo”¹⁵⁹
(Destques no original).

Exemplo de *possível* repercussão econômica é o caso do repasse do ICMS nas faturas de fornecimento de energia elétrica e serviços de telefonia. Mas a constatação é *possível* e não *certa* porque, no exemplo, e por exemplo, além das situações antes descritas, podem ocorrer situações em que o agente econômico presta o serviço mas o consumidor cai em inadimplência. Nesse caso o contribuinte continuará sendo o

¹⁵⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos...** p. 60-61.

¹⁵⁸ STF. RE 45.977-ES. J. 27/09/1966.

¹⁵⁹ DERZI. Misabel de Abreu Machado. **IPI – impossibilidade...**, p. 237. A autora refere-se ao IPI, ICMS e ISS. Há outro ponto de vista na doutrina, segundo o qual para o ISS não ocorre a repercussão porque para este imposto não está determinada a não-cumulatividade. Esse entendimento é defendido por GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A inaplicabilidade...**, p. 572: “*Sendo certo que as classificações econômicas, além de irrelevantes, são inúteis para o direito, é certo também que a referência feita pelo legislador no art. 166 do CTN há de ser tida por jurídica, restringindo-se sua aplicabilidade não aos tributos em que há ‘repercussão econômica’ mas aos tributos em que há ‘repercussão jurídica’, melhor dizendo, àqueles em relação aos quais a Constituição impôs a observância do princípio da não-cumulatividade, quais sejam: o ICMS e o IPI.*”

agente econômico, que sofrerá exigência do tributo por parte do Fisco, muito embora a repercussão econômica não se tenha operado.

Desse modo, utilizar as expressões “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” representa um risco e é inadequado, porque nem sempre essas figuras serão distintas.¹⁶⁰

De outro lado, há que se considerar a figura da *repercussão jurídica*, para a qual é irrelevante a ocorrência ou não da repercussão econômica.

Na repercussão jurídica a lei atribui, normalmente ao agente econômico, a condição de responsável pelo pagamento do tributo, tenha ou não ele repassado o ônus financeiro da exigência. O Código Tributário Nacional admite o fenômeno da repercussão em seu artigo 166.¹⁶¹

Para a *repercussão jurídica*, não importa quem suportou (ou não) o ônus pelo pagamento do tributo, se o consumidor ou o agente econômico, pois de toda sorte o responsável pelo pagamento é aquele indicado pela lei.

E em geral não se saberá quem suportou a carga financeira do tributo, razão pela qual ao instituir ou regulamentar um imposto sobre o consumo, não cabe ao legislador nem ao administrador considerarem as

¹⁶⁰ Entre outros, por exemplo: FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**, 3ª ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 73: “O imposto é direto, quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuintes de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação). (...) O imposto é indireto, quando existe uma pessoa que contribui e outra que, perante o sujeito ativo da relação, deve cumprir com as obrigações de controlar, arrecadar e recolher o tributo, ficando responsável pelo débito caso não proceda como a legislação lhe ordena.”

¹⁶¹ “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.”

condições pessoais daquele que vai suportar efetivamente a carga tributária.¹⁶²

2.7. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA GENÉRICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ESPECÍFICA

A partir de situações reais é de mais fácil compreensão o entendimento de que os impostos sobre o consumo não realizam, necessariamente, a capacidade contributiva, sendo possível dividi-la em duas modalidades.

Poder-se-ia denominar de *capacidade contributiva genérica*, no âmbito dos impostos sobre o consumo, e que nem sempre se atinge, aquela prevista no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal de 1988, a medida das condições de cada indivíduo de contribuir com a arrecadação tributária, devendo ser mais tributado que outros aquele possuidor de maior capacidade de contribuir com o Erário, em um determinado período de tempo que costuma ser o exercício financeiro.

Poder-se-ia denominar de *capacidade contributiva específica* aquela situação em que um indivíduo *manifesta*, em uma operação isoladamente considerada, capacidade contributiva que pode não corresponder àquela genérica.¹⁶³

Tome-se como exemplo o indivíduo “C”, que é proprietário de muitos imóveis em regiões valorizadas da capital onde mora, não possui dependentes e seus rendimentos são baseados em alugueres, que resultam numa quantia de 10.000,00 u.m./ mês (dez mil unidades monetárias ao mês). O indivíduo “D” não possui imóvel nem dependentes,

¹⁶² Lembre-se ainda que por questões práticas a legislação privilegia a cobrança do tributo antecipadamente, podendo atingir o importador, o produtor, o industrial ou mesmo distribuidor, por exemplo, pois essa prática diminui o número de contribuintes a serem fiscalizados, o que ficou conhecido como substituição tributária.

trabalha como funcionário celetista de uma empresa e seus rendimentos perfazem 4.000,00 u.m./mês (quatro mil unidades monetárias ao mês). “C” reveste-se da característica de avaro, costuma poupar 70% (setenta por cento) de seus rendimentos e seus gastos com bens de consumo excluem a aquisição de qualquer bem ou serviço sofisticado, qualquer que seja a sua categoria (alimentação, vestuário, higiene, transporte, etc.). “D” possui a característica de poupar 30% (trinta por cento) de seus rendimentos e concentra seus gastos em bens de consumo sofisticados, além de privilegiar o lazer com divertimentos e viagens. “C” possui maior capacidade contributiva genérica que “D”, mas não a revela no consumo de bens e serviços. “D” pratica atos que *manifestam, aparentemente*, capacidade contributiva genérica maior do que “C”, o que não corresponde à realidade.

A partir de exemplos como o acima descrito é possível afirmar que o meio mais adequado e preciso para a verificação da capacidade contributiva dos contribuintes é aquele que quantifica essa capacidade através dos impostos pessoais, que têm por escopo levar em conta as suas características particulares num determinado espaço de tempo.

Os gastos dos contribuintes com o consumo de bens e serviços evidenciam tão-somente as suas capacidades contributivas *específicas* em operações isoladamente consideradas, mas, essa verificação não pode ser ponto de partida e nem de chegada para medir as suas capacidades contributivas.

Fritz Neumark já ensinava que os gastos com bens e serviços de consumo não se prestam, necessariamente, a demonstrar as características de personalidade dos contribuintes:

"Nos impostos gerais (objetivos) sobre o consumo não se pode levar em conta, e de maneira insuficiente, as particularidades pessoais e individuais que dão origem à

¹⁶³ Não se utiliza o vocábulo “revela” porque, nesta circunstância, o indivíduo estaria tornando público algo que é real, o que não traduz o pensamento ora proposto.

*capacidade contributiva, particularidades que conduzem a que uma mesma soma de dinheiro destinada ao gasto de consumo signifique algo completamente distinto (...)."*¹⁶⁴

Assim, um tributo que *via de regra* é suportado pelo consumidor quando da aquisição de bens e/ou serviços não é, por si só, capaz de informar, com segurança e exatidão, o grau de capacidade contributiva genérica que possui o indivíduo que suportou o seu encargo financeiro.

Se pela capacidade contributiva tem-se por objetivo que aquele que possuidor de mais dinheiro dê ao Estado proporcionalmente mais do que aquele que possui menos, esse objetivo poderá ser alcançado em tributos que levem em consideração as características pessoais e individuais daqueles que suportarão o ônus financeiro pelo pagamento da exação.

Para melhor corroborar esse entendimento, tomem-se outros exemplos retirados da doutrina pátria, que refletem essa mesma conclusão de que os tributos sobre o consumo não realizam necessariamente a capacidade contributiva, embora não tenham sugerido denominações diversas às manifestações da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo:

*"(...) Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem artigos necessários tão-somente a uma existência sofrida e, por isso, as alíquotas são reduzidas ou mesmo isenções são dadas a tais consumos. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermínio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não compra carros 'mercedes benz' nem consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas..."*¹⁶⁵
(Destaques no original).

¹⁶⁴ Neumark, Fritz. **Princípios de...** p. 180.

¹⁶⁵ Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Comentários...**, p. 97.

*"Além disso, 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 o consumo próprio, ou se adquiridos em larga quantidade por um magnata, para a realização de um banquete, ou ainda, se comprados por um orfanato, também em grande quantidade, para suprir dezenas de menores órfãos, serão tributados exatamente pela mesma alíquota.**"*¹⁶⁶
(Grifos nossos.)

*"Já o I.P.I e o I.C.M. oneram o mesmo grama de penicilina, quer seja adquirido para um milionário, quer por uma cozinheira."*¹⁶⁷
(Grifos nossos.)

Tanto os impostos sobre o consumo não se prestam a identificar nem a *revelar* características pessoais daqueles que, via de regra, os suportam em termos financeiros, que foi preciso prever na legislação um responsável de quem o Fisco poderá exigir o pagamento. Observados os prazos de decadência e prescrição, poderá o Fisco exigir os valores decorrentes dos tributos sobre o consumo, mas apenas do responsável legal, não importando, se ele repassou ou não o ônus financeiro correspondente à quantia do tributo.

Anote-se que ao Fisco é indiferente saber quem efetivamente está suportando o encargo financeiro do tributo sobre o consumo. Do ponto de vista do consumidor, o preço é o único elemento conhecido, mas infelizmente não há, em geral, a devida informação sobre quanto representam o custo de produção, os tributos e o lucro do agente econômico, mas, havendo a repercussão econômica, estará efetivamente suportando o encargo tributário, o que não pode ser suficiente para revelar com exatidão a sua capacidade contributiva.

¹⁶⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A tributação...*, p. 73.

¹⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução...*, p. 282.

Esses conceitos sugeridos de capacidade contributiva genérica e específica para os impostos sobre o consumo se assemelham ao discurso de Alfredo Augusto Becker sobre as constringências jurídicas do conceito de capacidade contributiva e sua aplicação nas diferentes modalidades de tributos:

“A capacidade contributiva é aferida, a priori, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada. Viu-se que a primeira constringência sobre o princípio da capacidade contributiva, ao ser juridicizado, relaciona exclusivamente um único tributo (e não a totalidade dos tributos vigentes). Agora, verifica-se que, no outro pólo desta relação de capacidade contributiva, não se situa a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente um fato –signo presuntivo de sua renda ou capital.”¹⁶⁸

Com essas considerações acredita-se ter demonstrado a aplicação diferenciada da capacidade em relação aos impostos sobre o consumo de bens e serviços.

2.8. SÍNTESE CONCLUSIVA DO CAPÍTULO

Apesar de recente o estudo do Direito Tributário Brasileiro tem evoluído de forma rápida. Os primeiros debates versaram sobre a estrutura da norma tributária,¹⁶⁹ o conceito e as espécies de tributos.

Restou pacífico que o tributo é um gênero das receitas do Estado, mas foram propostas quatro teorias sobre a quantidade de suas espécies, das quais a tripartida é aquela que melhor retrata a classificação dada

¹⁶⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria...*, p. 497.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981. .

pela Constituição Federal, neste particular, sendo espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.¹⁷⁰

Em relação aos princípios constitucionais aplicáveis também ao Direito Tributário tem-se a segurança jurídica, a legalidade e a estrita legalidade (artigo 5º inciso, II e artigo 150, inciso I), a igualdade (artigo 150, inciso II) e a irretroatividade da lei (artigo 150, inciso III, 'a').

A Constituição Federal ainda limita o poder de tributar através do não-confisco (artigo 150, inciso IV), da uniformidade da tributação (artigo 151, inciso I), da indelegabilidade de competência tributária (artigos 48, inciso I, e 150, inciso I), da anterioridade (artigo 150, inciso III, 'b' e 'c') e da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º).

Entre as espécies de tributos, os impostos interessam para este estudo (particularmente o IPI e o ICMS), e também podem ser classificados adotando-se critérios jurídicos ou econômicos. São jurídicas as classificações dos impostos em reais e pessoais e de acordo com a competência. São econômicas as classificações conforme a finalidade e conforme a pessoa que suporta efetivamente a carga financeira do tributo, e as classificações econômicas geram efeitos no mundo jurídico.

Para o estudo da seletividade do IPI e do ICMS importa analisar as classificações dos impostos em reais e pessoais e conforme a pessoa que suporta o ônus financeiro.

O IPI e o ICMS (e também o ISS) são impostos sobre o consumo, pois devem levar em conta as características objetivas do produto, da mercadoria e/ou do serviço, e não as características do contribuinte ou daquele que efetivamente suporta o encargo financeiro do tributo.

¹⁷⁰ Assim como CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 345, e FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da hipótese...**, p. 212.

Esses três impostos correspondem ao que se costuma denominar, em países que adotam a forma unitária de Estado, de imposto geral sobre vendas. No Brasil, em razão da adoção do sistema federativo, houve divisão de competências tributárias, e assim os critérios diferenciadores entre o IPI, o ICMS e o ISS foram e ainda são objeto de discussões. Mas, o STF praticamente delimitou as linhas divisórias ao decidir que frente a artigos finais personalizados e confeccionados conforme encomenda resta ausente o caráter de produtos industrializados ou mercadorias, e esses artigos ficam sujeitos à tributação apenas pelo ISS.

Como os impostos sobre o consumo incidem sobre operações com bens e serviços, objetivamente considerados, não devem ser levadas em conta as características pessoais de seus adquirentes, pois esses impostos, por sua natureza, não realizam necessariamente a capacidade contributiva, em razão da regressividade, das condições de competitividade dos agentes econômicos e da repercussão tributária.

A capacidade contributiva, sob o ponto de vista dos impostos sobre o consumo, apresenta duas modalidades, a genérica e a específica. Poder-se-ia denominar de *capacidade contributiva genérica* aquela prevista no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal de 1988, denominada de subjetiva para os impostos pessoais, e que representa a medida das condições de cada indivíduo de contribuir com a arrecadação tributária, devendo ser mais tributado que o outros aquele possuidor de maior capacidade de contribuir com o Erário, em um determinado período de tempo que costuma ser o exercício financeiro.

Poder-se-ia denominar de *capacidade contributiva específica* aquela situação em que um indivíduo *manifesta*, em uma operação isoladamente considerada de consumo, capacidade contributiva que não corresponde àquela genérica.

Traçando-se um paralelo, a capacidade contributiva genérica seria, nos impostos sobre o consumo, similar à capacidade contributiva

subjetiva nos impostos pessoais. Já a capacidade contributiva específica não pode ser considerada similar à capacidade contributiva nos impostos reais sobre o patrimônio. Nestes o bem pode demonstrar capacidade. No consumo, especialmente de bens essenciais, a aquisição dos mesmos não revela necessariamente a capacidade contributiva.

Nos impostos pessoais (o exemplo é o imposto sobre a renda) a realização da capacidade contributiva não só pode como deve ocorrer. Nos impostos reais sobre o patrimônio é possível realizar a capacidade contributiva. Em ambos os casos têm-se utilizado alíquotas progressivas, embora seja possível fixar a alíquota e fazer variar apenas a base de cálculo, podendo se alcançar com essa prática uma tributação mais igualitária.

Nos impostos reais sobre o consumo, como no caso do IPI e do ICMS, a capacidade contributiva nem sempre se realiza. Para estes impostos está previsto pela Constituição Federal o regime seletivo de fixação de alíquotas, através do qual é possível amenizar a regressividade.

3. SELETIVIDADE E SEU CRITÉRIO: A ESSENCIALIDADE

3.1. BREVE HISTÓRICO

O IPI e o ICMS são impostos que têm finalidade fiscal (arrecadar dinheiro para a entidade tributante) e podem exercer, também, finalidade extrafiscal, qual seja, "*interferir no domínio econômico, buscando efeito diverso*" ¹⁷¹ como por exemplo "*regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários (...).*" ¹⁷² Exercendo ou não a finalidade extrafiscal, incidem sobre o consumo, e para eles está prevista a seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e/ou serviços.

Ao outorgar competência à União, aos Estados e ao Distrito Federal para instituir os referidos impostos, a Constituição Federal dispõe sobre a seletividade nos seguintes termos:

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

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

¹⁷¹ MACHADO. Hugo de Brito. *Curso...*, p. 49.

¹⁷² BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria...*, p. 349.

O IPI substituiu o antigo Imposto de Consumo (Decreto-Lei nº 7.404, de 23 de março de 1945, previsto no artigo 15, § 1º da CF 1946),¹⁷³ e a seletividade foi para ele determinada, obrigatoriamente, desde a Constituição Federal de 1967 (artigo 22, § 4º)¹⁷⁴ e também na emenda Constitucional nº 1/1969 (art. 21, § 3º)¹⁷⁵. O Código Tributário Nacional – CTN, de 1966, trouxe disposições sobre a seletividade em seus artigos 46 e 48, que ainda continuam em pleno vigor e que dispõem:

"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: (...)"

"Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos."
(Grifos nossos.)

No tocante ao ICMS, teve origem com o ICM, para o qual eram previstas alíquotas uniformes em todo o território nacional.¹⁷⁶ Os artigos 52 a 58 do Código Tributário Nacional – CTN, que disciplinavam o ICM uniforme, foram revogados pelo Decreto-Lei nº 406/68, que manteve a uniformidade das alíquotas,¹⁷⁷ mas com a Constituição Federal de 1988 a sistemática desse imposto foi bastante alterada, ficando para os Municípios a competência para instituir e arrecadar impostos sobre serviços, e para os Estados a competência para instituir e arrecadar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

¹⁷³ "Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre: (...)

II - consumo de mercadorias; (...)

§ 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."

¹⁷⁴ Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre: (...)

V - produtos industrializados; (...)

§ 4º - O 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. (...)"

¹⁷⁵ "Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre (...)

V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I; (...)

§ 3º O impôsto sôbre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores. "

¹⁷⁶ Conforme artigo 24, inciso II, § 4º da CF/67, e artigo 23, inciso I, § 5º, da EC 01/69.

¹⁷⁷ "Art 5º A alíquota do impôsto de circulação de mercadorias será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado."

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

A Lei Complementar que sobreveio à Constituição Federal de 1988 para dispor sobre o ICMS (LC nº 87/96, conhecida como Lei Kandir) silencia sobre a seletividade neste imposto.

Nas Constituições dos Estados Unidos da América, da França, da Itália e de Portugal¹⁷⁸ não há referência ao termo *seletividade*.¹⁷⁹

No Brasil, apesar da previsão constitucional tanto para o IPI quanto para o ICMS, e apesar da importância da seletividade no Sistema Tributário Nacional, é escassa a doutrina sobre o assunto.¹⁸⁰

No XVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1993, que versou sobre os Princípios Constitucionais Tributários e foi realizado no Centro de Extensão Universitária, sob a Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, as comissões I e III definiram seletividade como princípio. Já as comissões II e IV consideraram-na como critério de determinação do *quantum debeat* ou técnica de tributação. O Plenário concluiu que “A

¹⁷⁸ De 17 de setembro de 1787, 04 de outubro de 1958, 07 de dezembro de 1947 e 02 de abril de 1976, respectivamente.

¹⁷⁹ Sobre a ausência de dispositivo idêntico à seletividade brasileira ver: DERZI, Misabel Abreu Machado. **IPI – impossibilidade...**, p. 240.

¹⁸⁰ A primeira monografia sobre o tema foi publicada em 1974, de autoria de Henry Tilbery, e republicada com atualização em 1990. **O conceito da essencialidade como critério de tributação.** In Estudos Tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1974. Republicado com atualização in Direito Tributário Atual, Vol. 10. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1990. Co-Edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

De acordo com NOGUEIRA, Ruy Barbosa, **Constituição de 1988. A seletividade em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços.** In Direito Tributário Atual. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Vol 10, 1990, p. 2950. “Única monografia da literatura pátria sobre ‘O CONCEITO DA ESSENCIALIDADE COMO CRITÉRIO DE TRIBUTAÇÃO’”.

Notícia sobre a origem da seletividade é extraída de MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**, 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991, p. 112, em referência a Günter Schmölders afirmando que a seletividade já era verificada no segundo Império Persa, de 226 a 627 DC, quando foi determinada nova medição das terras objetivando uma mais justa arrecadação do imposto territorial com alíquotas graduadas segundo as distintas espécies de cultivo. O proprietário de uma vinha, por exemplo, pagava oito vezes mais imposto do que o

seletividade consiste na variação de alíquotas do imposto em função da essencialidade dos produtos e serviços."¹⁸¹

A alíquota, mencionada nas conclusões do Plenário no referido Simpósio, é um elemento quantitativo do tributo e, adotando-se teoria da Regra Matriz de Incidência descrita por Paulo de Barros Carvalho,¹⁸² juntamente com a base de cálculo tem a *"tarefa aritmética de determinação da dívida tributária, função dita objetiva, e que a base de cálculo não pode isoladamente levar a cabo (...)."*¹⁸³

Mas se para o fim de determinar o valor do tributo são utilizadas duas variáveis, a base de cálculo e a alíquota, duas seriam as maneiras de promover a seletividade dos impostos em referência. Uma a partir da variação da base de cálculo, mediante acréscimos ou reduções/deduções, mantendo-se estável a alíquota. Outra maneira é fazer variar as alíquotas para o fim de selecionar produtos, mercadorias e/ou serviços.

A doutrina adota como certo que a seletividade se opera pela variação da alíquota, apesar da inexistência de impedimento expresso à União, aos Estados ou ao Distrito Federal à variação da base de cálculo. José Roberto Vieira afirma que *"não é segredo que fixar a base de cálculo fazendo oscilar as alíquotas ao sabor da essencialidade dos produtos industrializados foi a trilha eleita pelo legislador."*¹⁸⁴

Ao que parece a conclusão daqueles que se debruçaram sobre a questão da seletividade ligada à variação de alíquotas decorre da competência atribuída constitucionalmente aos Chefes dos Poderes

proprietário de terras com igual área, mas dedicada ao cultivo de trigo, seguindo entendimento de que o trigo era mais essencial que o vinho.

¹⁸¹ As conclusões estão publicadas na obra: **Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 19**, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1994, p. 433-439.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 232.

¹⁸³ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência: texto e contexto**. Curitiba: Ed. Juruá, 1993, p. 125.

¹⁸⁴ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz...**, p. 127.

Executivos Federal, Distrital e Estaduais para, nos limites mínimos e máximos estabelecidos em lei, alterar as *alíquotas* do IPI e do ICMS.¹⁸⁵

Mesmo com as considerações referentes à possibilidade de alteração da base de cálculo, adota-se neste estudo a seletividade como regime de variação das *alíquotas* do IPI e do ICMS.

Assim, pela seletividade aplicável por determinação constitucional aos referidos impostos, a tributação sobre operações com produtos industrializados, mercadorias e/ou serviços sujeitos ao IPI e ao ICMS que sejam essenciais deve ser feita com menor intensidade, ou seja, com alíquotas mais baixas.

3.2. A SELETIVIDADE COMO TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO

Nas considerações sobre as normas, princípios e regras constitucionais, concluiu-se que os princípios são representações jurídicas de valores sociais e irradiam esses valores a todo o ordenamento jurídico, de forma ampla e *abrangente*. Concluiu-se ainda que as regras são por excelência determinantes de comportamentos, possuem conteúdo axiológico, estão sujeitas às condições de validade e podem ser excluídas do ordenamento sem que com isso se afetem os princípios. Além disso, com relação à finalidade da norma, as regras possuem menor abrangência porque se aplicam *restritamente* às hipóteses para as quais foram instituídas, mas a restrição não interfere na sua força normativa.¹⁸⁶

Princípios e regras constitucionais, apesar de se diferenciarem, possuem em comum a característica de que não são apenas recomendações. Ambos devem sempre ser buscados e observados pelo legislador, pelo administrador e pelo aplicador do direito. Afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho que “A Constituição não é lugar para se fazer

¹⁸⁵ IPI – Artigo 153, § 1º; ICMS – Artigo 155, § 2º.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto, *Teoria...*, p. 65.

meras recomendações. O Direito não ensina nem aconselha, simplesmente prescreve.”¹⁸⁷

Igualmente Misabel Derzi:

*“Portanto, a própria noção de interpretação sempre norteadas pela vontade objetivada do Constituinte (jamais a subjetiva), e compreendida dentro de um sistema normativo em que os princípios e os fins norteiam o sentido – como já reconheceu publicamente o Tribunal Constitucional da Alemanha – leva ao concretismo, a uma força normativa da Constituição (erradicadas as normas simplesmente programáticas) e a um sopesamento contínuo de princípios e valores, ou balanceamento de que nos fala Dworkin.”*¹⁸⁸

E ainda José Afonso da Silva, sobre a aplicabilidade das normas constitucionais:

*“Não há norma constitucional de valor meramente moral ou de conselho, avisos ou lições, já dissera Ruy, consoante mostramos noutra parte. Todo princípio inserto numa constituição rígida, adquire dimensão jurídica, mesmo aqueles de caráter mais acentuadamente ideológico-programático (...)”*¹⁸⁹

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 imperiosa.

Entre as razões que justificam a classificação da seletividade como regra pode-se mencionar em primeiro lugar o fato de que ela não se aplica indistintamente a todo o Sistema Jurídico como os princípios

¹⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários...*, p. 90.

¹⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado, *IPI – impossibilidade...*, p. 227.

¹⁸⁹ SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 3^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 80.

constitucionais, nem a todo o Sistema Tributário Nacional (como alguns princípios setoriais), ¹⁹⁰ nem a todos os tributos.¹⁹¹ A seletividade está prevista apenas para dois impostos, o IPI e o ICMS, e com variáveis.

Em segundo lugar, a seletividade é regra e não princípio porque pode inclusive ser excluída do ordenamento sem que isso implique em modificar princípios constitucionais tributários. Para melhor compreensão do raciocínio, faz-se um paralelo com a anterioridade, pela qual é vedado às pessoas políticas de direito público exigir ou majorar tributos cobrando-os no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (150, inciso III, alínea 'b', da Constituição Federal de 1988, em sua redação original). Essa determinação esteve vigente até a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, quando o inciso III do artigo 150 da Constituição foi modificado, passando a integrar a idéia de anterioridade a regra da alínea 'c' do referido dispositivo, pela qual, independentemente da data da publicação da lei em relação ao exercício financeiro, é vedado exigir ou majorar tributos antes de decorridos noventa dias da data dessa publicação. Relativamente às contribuições sociais para financiamento da seguridade social, de que tratam o artigo 195 da Constituição de 1988, a anterioridade também deve ser observada, mas em outros termos. Para os referidos tributos, conforme estabelece o parágrafo 6º do aludido artigo, tais valores podem ser exigidos após o transcurso do prazo de noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, independentemente de, durante esse período, ocorrer mudança no ano fiscal.¹⁹²

¹⁹⁰ Conforme acima indicado, entende-se que são aplicáveis especificamente ao Direito Tributário os princípios da segurança jurídica, da legalidade e da estrita legalidade, da igualdade e da irretroatividade da lei.

¹⁹¹ Ao contrário da igualdade e da legalidade, por exemplo, que são adotadas neste trabalho como princípios.

¹⁹² Anterioridade não se confunde com anualidade. Pela primeira a eficácia da lei que exige ou majora tributo deve ficar paralisada até o início do próximo exercício financeiro ou, se a publicação ocorrer com menos de noventa dias da data da mudança do exercício financeiro, até que transcorram os noventa dias da publicação. A anualidade fazia parte do texto constitucional de 1946 mas não foi consagrada pela atual Constituição, e determinava que nenhum tributo poderia ser cobrado, em cada exercício,

Note-se que a regra da anterioridade possui mais de uma modalidade de aplicação, chegando a ser admitida expressamente a sua inobservância em determinadas situações.¹⁹³ A redação de um dos dispositivos constitucionais que a consagra sofreu modificações, mas disso tudo não resultou violação a princípio constitucional. As idéias de segurança jurídica, de legalidade e de igualdade se mantiveram preservadas.

Ou seja, a anterioridade é regra constitucional, que pôde ser alterada sem que tais alterações fossem consideradas “desvirtuadoras” do sistema, e sem que tenha ocorrido violação a princípio constitucional tributário. Desse modo, apesar das referências doutrinárias sobre a anterioridade como princípio, melhor é entendê-la como *regra* constitucional.¹⁹⁴

Quanto à seletividade, o raciocínio segue o que foi desenvolvido para a anterioridade. É *regra* constitucional que pode ter sua sistemática modificada ou até mesmo ser excluída da Constituição, sem que a modificação ou a exclusão represente violação ou prejuízo de observância a princípio constitucional, em especial o da igualdade.

Supondo-se que seja retirada a seletividade do texto constitucional, permanecerão válidos para o IPI e para o ICMS os princípios constitucionais da igualdade e da legalidade, por exemplo, assim como estão válidos tais princípios para o ISS, que também é imposto sobre o

sem prévia autorização orçamentária. Vide: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 168-169.

¹⁹³ As chamadas exceções à anterioridade: imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, , impostos obre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, imposto por motivo de guerra externa e empréstimos compulsórios. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 174-175.

¹⁹⁴ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **Da hipótese...**, p. 196: “(...) como a da Anterioridade Tributária que, a rigor, não é princípio, mas técnica a serviço do princípio da segurança jurídica.”

consumo, mas para o qual não constou do texto constitucional a previsão de seletividade.

Sobre a capacidade contributiva, não se faz observações adicionais porque estamos no âmbito dos impostos sobre o consumo, que não se prestam a revelar, necessariamente, a capacidade contributiva, que pode e deve ser aplicada e realizada nos impostos ditos pessoais.

Além disso, se a seletividade fosse excluída do sistema sua ausência não levaria à inconstitucionalidade do IPI e do ICMS, nem ficariam afastadas as competências dos Chefes dos Poderes Executivos Federal e Estaduais para a alteração de suas alíquotas, podendo inclusive os referidos tributos exercer a função extrafiscal, como visto acima.

Mas, mesmo enquanto *regra* constitucional e não princípio, não se pode perder de vista que a seletividade se impõe, juntamente com seus efeitos, porque uma vez expressa na Constituição, é prescrição jurídica a ser observada.

E os efeitos da seletividade dizem respeito à variação das alíquotas dos impostos incidentes sobre bens e serviços, de forma que a tributação seja menos onerosa em relação àqueles essenciais, podendo ser mais gravosa para àqueles não essenciais. Esse efeito prático e econômico da tributação seletiva pode ser denominado de *técnica de tributação*,¹⁹⁵ e

¹⁹⁵ Conforme definição literal, técnica é "um conjunto de procedimentos ligados a uma arte ou ciência." HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Ed. Objetiva, 2001, p. 2683. Em definição semelhante: "Maneira, jeito ou habilidade especial de executar ou fazer algo". Dicionário Aurélio Eletrônico. Em sentido jurídico: "Técnica jurídica – 1. No sentido mais amplo, fenômeno complexo consistindo em métodos, procedimentos, meios, competências, etc. que tornam possível o funcionamento do direito. 2. Na prática jurídica, atividade prática adaptando normas jurídicas a necessidades sociais reais. 3. Em ciência do direito, operação lógica sobre normas jurídicas visando a elaboração de um sistema coerente de noções jurídicas e de uma doutrina jurídica coerente. 4. Numa acepção reduitiva, o próprio direito como técnica social particular (Kelsen)" - ARNAUD, André-Jean. (direção). WILLAUME, Patrice Charles, F. X.. (Trad). **Dicionário enciclopédico de teoria e sociologia do direito**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999, p. 777.

sendo a técnica um meio para atingir uma finalidade, a seletividade é uma técnica tributária, uma maneira para onerar menos os bens e serviços essenciais em relação aos demais bens e serviços.

Apesar desse caráter de técnica tributária, ora evidenciado, há juristas que incluem a seletividade na categoria de princípio constitucional tributário.¹⁹⁶ Entre eles, Sacha Calmon Navarro Coêlho, que definiu seletividade com as seguintes palavras:

*“Trata-se de princípio técnico comum aos impostos ditos ‘de mercado’. Quanto maior a importância social do bem ou serviço consumido, ou a consumir, menores são as alíquotas. Se a progressividade remete-se ao sujeito, ao contribuinte de direito, portanto subjetiva, a seletividade remete-se ao objeto, ao bem ou serviço que será consumido, sendo, portanto, objetiva. O alvo consiste em privilegiar com alíquotas baixas os bens e serviços ESSENCIAIS postos ao consumo tributável dos contribuintes de fato (os consumidores em geral enquanto categoria). Tributa-se mais o perfume e menos o remédio. Só faz sentido, conseqüentemente, nos impostos indiretos sobre o consumo das coletividades.”*¹⁹⁷

¹⁹⁶ Cita-se os seguintes autores, com publicações na obra MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord) *Caderno de pesquisas tributárias n. 18*; MARTINS, Ives Gandra da Silva *Princípios constitucionais tributários*, p. 8; CANTO, Gilberto Ulhôa *Princípios gerais tributários*, p. 37; BASTOS, Ceiso Ribeiro *Princípios constitucionais tributários*, p. 66; MACHADO, Hugo de Brito *Princípios constitucionais tributários*, p. 83; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro *Princípios constitucionais tributários*, p. 96; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins *Princípios constitucionais tributários*, p. 195; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga *Princípios...*, p. 240; CONÇALEZ, Antônio Manoel *Princípios...*, p. 294; HAMATI, Cecília Maria Marcondes *Princípios constitucionais tributários*, p. 341-344; FARROCO Jr. Antônio Carlos S. e COUTILHO, Fábio de Souza, e MARTINS, José Roberto Baldoini *Princípios constitucionais tributários*, p. 443-444; ARRUDA, Luiz Henrique Barros de *Princípios constitucionais tributários*, p. 474; MUNIZ, Ian de Porto Alegre *Princípios constitucionais tributários*, p. 507-508; GUIMARÃES, Antônio Alberto Soares *Princípios constitucionais tributários*, p. 527; AMARAL, Antônio Carlos Rômulo e MANSO, FRA, Roberto *Princípios constitucionais tributários*, p. 575; MENEZES, Paulo Roberto de *Princípios constitucionais tributários*, p. 621-622; Outros autores: CARRAZZA, Roque Antônio *ICMS*, p. 249 e *Curso*, p. 82; NOGUEIRA, Ruy Barbosa *A Constituição de 1988. A seletividade*, p. 294-7; BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel Abreu Machado (atual) *Direito Tributário*, p. 349; VIEIRA, José Roberto *A regra matriz*, p. 125; SILVA, José Afonso da *Curso de direito constitucional positivo*, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 100-101.

¹⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro *Princípios...*, p.96.

Marçal Justen Filho sustenta que a seletividade, a progressividade e a proporcionalidade são subprincípios,¹⁹⁸ implícitos no princípio da isonomia.¹⁹⁹

Alguns juristas entendem, como neste trabalho, que a seletividade é uma técnica de tributação,²⁰⁰ mas isso não quer dizer que os entendimentos sejam unânimes. Entre aqueles que consideram a seletividade uma técnica, é a definição de técnica tributária que não apresenta consenso.

Alguns utilizam o vocábulo “técnica” indicando a incidência e a não incidência tributárias. Outros como forma de alteração do critério quantitativo do tributo, e outros como a maneira pela qual se realiza o lançamento ou a cobrança do tributo.

Ruy Barbosa Nogueira considera técnicas de tributação aquelas que adaptam os meios aos fins. Se um dos fins do Estado é arrecadar dinheiro dos seus jurisdicionados para fazer frente às despesas estatais e à satisfação das necessidades públicas, um dos meios para arrecadar fundos é a tributação, cujas técnicas, para ele, são a incidência, a não-incidência, a isenção, a imunidade e a alíquota zero.²⁰¹

¹⁹⁸ Segundo ÁVILA, Humberto, *in Sistema...*, p. 39-40, a denominação de princípios, subprincípios ou sobreprincípio será feita de acordo com a amplitude do ideal perseguido pelo princípio em relação aos outros que estiverem sendo analisados.

¹⁹⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de pesquisas tributárias n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 145-149.

²⁰⁰ TILBERY, Henry. **O conceito de...**, p. 3016; MARTINS, André Malta. **O ICMS e os produtos...**, p. 89; DENARI, Zelmo. **Curso...**, p. 178; ICHIHARA, Yoshiaki. *in Princípios Constitucionais...*, p. 333; OLIVEIRA, Ricardo Pariz de. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de pesquisas tributárias n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p.402-407; BRITO, Edvaldo Pereira de. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 556-561; GARCIA, Fátima Fernandes de Souza e OMORI, Maria Aurora Cardoso da Silva. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Caderno de pesquisas tributárias n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 594.

²⁰¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**, 14^a ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995, p. 165 e ss e 174.

Roque Antônio Carrazza refere-se às técnicas de tributação como meios de alteração quantitativa da carga tributária, como a utilização de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo e criação de incentivos fiscais.²⁰²

Aliomar Baleeiro refere-se às técnicas de tributação como instrumentos mais eficazes para a constituição do crédito tributário e a arrecadação dos valores lançados (recolhimento direto pelo contribuinte, retenção e desconto por terceiros, selos e estampilhas, cobrança judicial).²⁰³

Para Edvaldo Brito as técnicas de tributação materializam os princípios. Estes protegem os direitos e garantias fundamentais do particular, incluindo sua capacidade contributiva e sua disponibilidade financeira para a garantia do mínimo necessário à vida digna, o que foi por ele denominado de 'núcleo do particular'. As *regras* materializam os princípios, e a depender do contexto e do conjunto normativo regulador de um tributo em espécie, algumas dessas *regras, que são as técnicas tributárias propriamente ditas*, podem inclusive assumir a natureza de princípio, porque também tendentes a proteger o 'núcleo do particular'.²⁰⁴

À luz das considerações sobre a seletividade como regra constitucional, trata-se de uma técnica tributária que permite a variação do *quantum debentur* a partir do critério da essencialidade dos bens e/ou serviços, a fim de tributar menos aqueles que, objetivamente considerados, são essenciais por sua natureza e no contexto espacial e temporal analisado. A partir das disposições constitucionais vigentes, essa técnica é aplicável ao IPI e ao ICMS, e consistente na variação das suas alíquotas.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 83 e **ICMS**, p. 298.

²⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução...**, p. 225 e ss.

²⁰⁴ BRITO, Edvaldo. **Princípios Constitucionais Tributários**, In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Caderno de Pesquisas Tributárias n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993, p. 556-563 e **Problemas jurídicos atuais do ICMS**. In O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Ed. Dialética, 1997, p.108.

3.3. DIFERENÇAS DA SELETIVIDADE NO IPI E NO ICMS

A primeira diferença entre a seletividade constitucionalmente prevista para o IPI e para o ICMS refere-se à *obrigatoriedade ou facultatividade* de sua aplicação.

Segundo a redação dos artigos 153, § 3º, inciso II, e 155, § 2º, inciso III, da Constituição de 1988, o IPI *será* seletivo em função da essencialidade do produto e o ICMS *poderá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços.

A maioria da doutrina pátria sustenta que a seletividade é *obrigatória no IPI e facultativa no ICMS*. Nesse sentido José Afonso da Silva,²⁰⁵ Ruy Barbosa Nogueira,²⁰⁶ Regina Helena Costa,²⁰⁷ Marilene Talarico Martins Rodrigues,²⁰⁸ Luiz Henrique Barros de Arruda,²⁰⁹ José Eduardo Soares de Melo,²¹⁰ Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Antônio Carlos S. Farroco Jr, Fábio de Souza Coutinho e José Roberto Baldoini Martins, Paulo Lucena Menezes e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins.²¹¹

José Eduardo Soares de Melo afirma que a seletividade é facultativa no ICMS,²¹² embora manifeste o seguinte entendimento intermediário:²¹³

“Penso que, embora facultativa, a seletividade do ICMS também deverá observar as superiores diretrizes constitucionais que nortearão o IPI. As únicas diferenças de

²⁰⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso...**, p. 696.

²⁰⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso...**, p. 123-133.

²⁰⁷ COSTA, Regina Helena. **O princípio da...**, p. 94.

²⁰⁸ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, **Princípios ...**, p.195.

²⁰⁹ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. **Princípios...**, p. 469.

²¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso...**, p. 38.

²¹¹ **Princípios Constitucionais...**, p. 14, 81, 442, 621, respectivamente.

²¹² MELO, José Eduardo Soares de. **Curso...**, p. 38, e **ICMS. Teoria e prática**, 2ª ed. São Paulo: Ed. Dialética, 1996, p. 185 e 187.

²¹³ MELO, José Eduardo Soares de. **Princípios Constitucionais...**, p. 259.

tributação consistirão no elemento espacial (território nacional como unidade, e territórios estaduais, isoladamente), e no tipo de coisa corpórea (produtos industrializados e mercadorias-serviços.)”

Assim também Américo Lacombe, analisando a capacidade contributiva como corolário lógico da igualdade:

“(...)Da mesma forma, o inciso III, do § 2º, do art. 155, admite que o ICMS seja também seletivo. No entanto, em face do princípio ora em estudo, não há como tal imposto deixar de ser seletivo. Não o sendo, será inconstitucional.”²¹⁴

Roque Antônio Carrazza entende que não apenas o legislador federal mas também o estadual *deverá* aplicar a seletividade.

De acordo com Roque Antônio Carrazza, o termo ‘poderá’ equívale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’, porque as pessoas políticas possuem competência e poder para a instituição e cobrança de tributos, mas em contrapartida possuem deveres, entre eles a observância dos princípios constitucionais, inclusive os gerais de tributação, dos quais a seletividade é decorrente. Acrescente-se que também os Chefes dos Poderes Executivos Estaduais têm esse dever.²¹⁵

Carrazza sustenta ainda que ao conferir um “poder” à Administração Pública, o constituinte não poderia estar pretendendo outra coisa senão determinar o dever dos integrantes dessa administração de satisfazerem de forma adequada ao sistema constitucional o interesse do povo, do qual emana todo o poder, somente *exercido* por seus representantes eleitos. Sobre o “dever- poder” da Administração Pública leciona Celso Antônio Bandeira de Mello:

²¹⁴ LACOMBE, Américo. **Princípios...**, p. 19 e 28.

²¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, p. 223. À pág. 301 o autor enfatiza: “A *idéia* que predomina – e que nos soa juridicamente absurda – é no sentido de que o Constituinte, neste ponto, fez uma mera recomendação ao legislador ordinário, para ser seguida segundo suas conveniências.”

*“Quem exerce ‘função administrativa’ está adscrito a satisfazer interesses públicos, ou seja, interesses de outrem: a coletividade. Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos; vale dizer, do povo, porquanto **nos Estados Democráticos o poder emana do povo e em seu proveito terá de ser exercido.***

Tendo em vista este caráter de assujeitamento do poder a uma finalidade instituída no interesse de todos - e não da pessoa exercente do poder -, as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas como ‘poderes’. Antes se qualificam e melhor se designam como ‘deveres-poderes’, pois nisto se ressalta sua índole própria e se atrai a atenção para o aspecto subordinado do poder em relação ao dever, sobressaindo, então, o aspecto finalístico que as informa, do que decorrerão suas inerentes limitações.”²¹⁶

Maria Sylvia Zanella Di Pietro também discorda que os 'poderes' conferidos à Administração sejam faculdades:

*“Embora o vocábulo ‘poder’ dê a impressão de que se trata de **faculdade** da Administração, na realidade trata-se de ‘poder-dever’, já que reconhecido ao poder público para que o exerça em benefício da coletividade; os poderes são, pois, irrenunciáveis.” (Grifo no original).²¹⁷*

A favor da tese de que a seletividade é obrigatória para o ICMS há outros argumentos.

O primeiro: a seletividade, mesmo sendo de aplicação restrita ao IPI e ao ICMS, é um verdadeiro princípio constitucional tendente a alcançar a capacidade contributiva.²¹⁸

O segundo: o ICMS tem a mesma natureza do IPI, qual seja, a de imposto sobre o consumo, que precisa levar em conta, de forma objetiva, as características dos bens e/ou serviços, não sendo as condições

²¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 31-32.

²¹⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**, 12ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000, p. 86.

²¹⁸ Vide nota 196.

peçoais daquele que suportará o ônus financeiro, neste caso, de observação ou alcance obrigatórios. Poderia, juntamente com o ISS, se agregar ao IPI para a formação de um único imposto sobre vendas, como ocorre nos Estados unitários, estendendo-se sobre ele a obrigatoriedade vigente para o IPI.

O terceiro: adiantando conclusões sobre a essencialidade, que é o critério de aplicação da seletividade, a fixação de alíquotas a partir da essencialidade dos bens ou serviços, objetivamente considerada, se aplica indistintamente. Em geral os bens sujeitos ao IPI também são sujeitos ao ICMS,²¹⁹ e sendo obrigatória no IPI, se o bem for essencial a alíquota deverá ser baixa. Se a alíquota não for igualmente baixa no ICMS, estar-se-á dando tratamento legal diferenciado a um item que, por natureza e excelência, objetivamente considerado, é essencial. Em outras palavras, um mesmo item, para o qual seja manifesta e consensual a essencialidade, aos olhos da tributação o será somente para fins de incidência do IPI, podendo ser tributado com alíquota elevada pelo ICMS por força da facultatividade, caindo por terra a lógica e o bom senso.

O quarto: mesmo que entendida a seletividade como regra e não princípio constitucional, a sua aplicabilidade deve ser observada, porque está prevista na Constituição, e esta, como já afirmaram outros juristas, não se presta a fazer meras recomendações.²²⁰

Por outro lado, a favor da tese de que a seletividade é facultativa para o ICMS tem-se, em primeiro lugar, a literalidade do texto constitucional, donde salta aos olhos a palavra 'poderá', e a interpretação literal, embora simplista, não pode ser ignorada.

²¹⁹ O ICMS é mais amplo que o IPI. Ambos têm em suas hipóteses de incidência a obrigação de dar. Em geral, o produto industrializado também está sujeito ao ICMS, que incide sobre os produtos destinados ao comércio, sejam eles industriais ou naturais. Vide; VIEIRA, José Roberto. **Imposto sobre produtos industrializados: atualidade...**, p. 540-542.

²²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários...**, p. 90 e DERZI, Misabel Abreu Machado, **IPI – impossibilidade...**, p. 227.

Em segundo lugar, como a seletividade é *regra* constitucional e não princípio constitucional tributário, levando-se em conta as conclusões anteriores, pode ser modificada e até excluída da Constituição sem que isso configure agressão fundamental ao Sistema Tributário, pelo que não se vislumbra obrigatoriedade, nem mesmo implícita e como decorrência da capacidade contributiva, e nos impostos sobre o consumo não se realiza, necessariamente, a capacidade contributiva.

Em terceiro lugar, se a seletividade fosse obrigatória para todos os impostos sobre o consumo, haveria também discussão sobre a seletividade do ISS, o que até o presente momento não foi suscitado.

Em quarto lugar, a seletividade está intimamente ligada à variação das alíquotas, e as alíquotas do antigo ICM, que deu origem ao atual ICMS, eram uniformes, e a uniformidade de alíquotas, por si só, não viola princípio de tributação. Ao contrário, é vista como ideal pela doutrina alemã.²²¹

Na quinta posição, tem-se os registros dos Anais da Constituinte de 1988, em que se verifica o histórico da redação do artigo 155, § 2º, inciso III, da atual Constituição. Das quatro propostas de alteração da redação do projeto original, uma pretendeu que a redação sobre a seletividade no ICMS fosse a seguinte:²²²

“§ 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. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele devido nas operações seguintes e

²²¹ NEUMARK, Fritz. **Princípios de...**, p. 181.

²²² Emenda nº 01178, apresentada em 13/01/1988 pelo PFL/ AL, de autoria de José Thomaz Nono. Disponível em: <http://www1.senado.gov.br/sicon/default.htm>. Acesso em 30/05/2004.

acarretará anulação do crédito de imposto relativo às operações anteriores.”
(Grifo nosso.)

Como resposta, foi dado o seguinte parecer pela Comissão de Sistematização:

*“No que tange à regulação constitucional em si mesma do ICMS, a Emenda em exame propõe três alterações, a saber: (...) 2 - confere, de forma compulsória na Constituição, ao ICMS, caráter seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, quando o Projeto (art. 184, § 4o.) admite a seletividade do imposto apenas em caráter facultativo; (...) Quanto às duas outras alterações, manifestamos posição contrária: a primeira delas por **limitar a autonomia dos Estados, predefinindo a seletividade do ICMS, referentemente a um imposto que se reveste, primariamente, de função fiscal;** (...) À semelhança do que ocorreu nos três pontos fundamentais suscitados na Emenda em questão, essas regras foram objeto de um acordo entre todos os setores envolvidos nessa matéria, razão pela qual não é prudente, nem conveniente, **modificar a solução encontrada, à custa de muito esforço, e que agora se pode considerar já consolidada.** Ademais, no mérito, a fórmula consagrada no Projeto nos parece a mais adequada e a que melhor consulta aos interesses mais gerais da Federação Brasileira. Pronunciamo-nos, portanto, pela rejeição da Emenda nos três pontos agora focalizados.”*
(Grifos nossos.)

Em resumo, diante da breve exposição sobre os argumentos a favor e contra a obrigatoriedade da seletividade no ICMS, Roque Antônio Carrazza sustenta que a mesma é obrigatória, José Eduardo Soares de Melo e Américo Lacombe expressaram opiniões intermediárias e a maior parte da doutrina conclui ser facultativa a seletividade para o ICMS. Assim, apesar da desejável obrigatoriedade, a seletividade no ICMS melhor se coaduna com a idéia da facultatividade, *mas se adotada pelos Estados e pelo Distrito Federal (e normalmente o é), então deverá obedecer o critério da essencialidade.*

Nesse sentido o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo, sustentando ser facultativa a seletividade no ICMS mas, se for adotada, deverá necessariamente ocorrer de acordo com o critério da essencialidade: "*A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.*"²²³

Outra diferença a ser verificada entre a seletividade aplicada ao IPI e ao ICMS é a relativa à *amplitude*, que diz respeito aos limites para a alteração das alíquotas desses impostos pelo Poder Executivo competente.

Para o IPI a amplitude da seletividade é maior eis que é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto, reduzindo-as até 0 (zero) ou aumentando-as em até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei.

Destaque-se aqui a redação do art. 4º, incisos I e II, do Decreto-Lei nº 1.199/71, que privilegia expressamente a essencialidade.²²⁴

"Art. 4º. O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo."

(Grifos nossos.)

Já no ICMS é facultado ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas e máximas do imposto. Atualmente o que se verifica é que as alíquotas são disciplinadas pelos Estados e pelo Distrito Federal,

²²³ MACHADO SEGUNDO. *A tributação...*, 72.

²²⁴ VIEIRA. José Roberto. *Imposto sobre produtos industrializados: atualidade...*, p. 555.

que em geral promovem a isenção para vários produtos, especialmente os alimentos, mantendo a alíquota máxima girando em torno de 27%.

3.4. ESSENCIALIDADE

Obrigatória ou facultativa a seletividade, a Constituição Federal determinou que o *critério* a ser utilizado para selecionar produtos, mercadorias e ou serviços é o da *essencialidade*.

Assim, para bem aplicar a seletividade quando obrigatória, ou quando adotada e por essa razão tornando-se obrigatória, é preciso definir o significado de *essencial*, e atingir com precisão esse significado é o cerne da questão.

Todavia, a execução dessa tarefa não é simples. Pelo contrário, o “essencial” é de difícil definição.

Justifica-se a dificuldade, inicialmente, pelo fato de que “essencial” não é um termo aplicável apenas a um ramo do conhecimento ou a uma determinada situação específica.

Se o objeto deste estudo fosse, por exemplo, o lançamento tributário, mesmo frente aos relevantes temas dele decorrentes não haveria dúvidas de que o termo é de utilização específica no Direito Tributário no que diz respeito à exigência dos tributos.

“Essencialidade” por sua vez pode ser observada ou invocada nas mais variadas circunstâncias e áreas do conhecimento. Tanto que se pode estudá-la a partir de diferentes pontos de vista como, por exemplo, a Economia, a Filosofia, a Psicologia, o Direito, entre outras, e certamente cada uma dessas áreas oferecerá uma definição do que seja “essencial”, e que poderá ser útil nas outras, inclusive para fins de comparação.

Verificar o que seja “essencialidade” em outras áreas do conhecimento não significa “adotar” simplesmente um ou outro conceito, de uma ou outra ciência. Fosse assim haveria o risco de se realizar um estudo carente de visão jurídica e cair no “manicômio da demência”, definido por Alfredo Augusto Becker, lembrando Carnelutti, como o “*erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico*”. Afirma ainda que “*o maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos, e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)*”²²⁵

As considerações de outras ciências sobre a essencialidade são aqui colocadas, juntamente com considerações sobre economia e finanças por exemplo, porque o Direito não pode se distanciar da sociedade e do mundo dos fatos. E os fatos e interesses econômicos têm efeitos na realidade jurídica. A essencialidade, como critério de aplicação da seletividade, merece ser estudada levando em conta a influência dos fatos e, também e principalmente, sob o ponto de vista jurídico.

Do ponto de vista da realidade social, e recorrendo-se à Medicina, essencial pode ser o que seja indispensável à vida saudável e ao bom funcionamento do organismo, sendo o ideal a boa saúde de todos os órgãos e partes do corpo. Mas, há situações extremas em que a retirada de um órgão pode ser recomendável, senão indispensável, e nessa circunstância, essencial à sobrevivência. Com esse exemplo específico se pretende demonstrar que, a depender da pessoa e das suas particulares condições de saúde em determinado momento da vida, um ou outro órgão pode ser considerado inútil, supérfluo, prejudicial inclusive. Enquanto a presença de um órgão representa essencialidade para uns, por força de circunstâncias a ausência dele é que pode significar

²²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria...*, p. 39-40.

essencialidade para outros. Mas as situações particulares, isoladamente consideradas, não têm o condão de impor conclusões no sentido de que um determinado órgão não é essencial relativamente às pessoas que estão em condições normais de saúde, e que em geral representam a maioria.

A mesma lógica vale para as demais áreas do conhecimento, porque a essencialidade ou não de alguma coisa pode ser um fator variável do ponto de vista particular.

Mas a variabilidade do que seja essencial pode ocorrer também do ponto de vista da coletividade. Na área farmacêutica, por exemplo, certamente existem medicamentos que já foram indispensáveis em certas situações, mas em decorrência dos avanços tecnológicos passaram a ser de recomendável substituição em razão de efeitos colaterais que podem provocar, o que se aplica à generalidade das pessoas.

A respeito da mudança de paradigma sobre o que seja ou não essencial, levando-se em conta o transcurso do tempo, Jean Jacques Rousseau conseguiu expressar que a evolução tecnológica faz surgirem necessidades antes inexistentes e,²²⁶ conforme alguns consigam satisfazê-las e outros não, ficam aparentes as condições de desigualdade entre os homens. Para ele não foi vantajoso à civilização o distanciamento das condições naturais em que a humanidade primitiva vivia em comparação às condições de vida que se foram criando ao longo dos anos:

“O que é ainda mais cruel é que todos os progressos da espécie humana distanciam-na cada vez mais de seu estado primitivo, quanto mais acumulamos novos conhecimentos, tanto mais nos privamos dos meios de adquirir o mais

²²⁶ Segundo Jean-François Braunstein, que fez comentários ao discurso de Jean Jaques Rousseau, “ o efeito negativo da multiplicação das necessidades é um tema filosófico clássico, de origem platônica .” ROUSSEAU. Jean-Jacques. Iracema. Gomes. Soares e Maria Cristina Roveri Nagle (Trad.) **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Ed. Ática, 1989, p. 89, nota 103.

importante de todos, que é, de certa forma, de tanto estudar o homem que perdemos a capacidade de conhecê-lo. (...) Nesse novo estado, com uma vida simples e solitária, com poucas necessidades, e com os instrumentos que haviam inventado para satisfazê-las, os homens, dispendo de enorme lazer, empregaram-no a procurar vários tipos de comodidades desconhecidas de seus pais; e foi esse o primeiro jugo que involuntariamente se impuseram, e a primeira fonte de males que prepararam para seus descendentes, pois, além de assim continuarem a enfraquecer o corpo e o espírito, essas comodidades, tendo pelo hábito perdido quase todo o seu encanto, e degenerado em verdadeiras necessidades, a privação tornou-se tanto mais cruel quanto doce era a posse; e era-se infeliz por perdê-las, sem ser feliz em possuí-las.”²²⁷

Assim também Alvin Toffler, que descreveu, em “O choque do futuro”, várias das modificações de comportamento, de consumo, na família, nas empresas, nas pessoas, nos lugares, entre outras, que acabaram se concretizando, e trouxeram modificações no conceito do que possa ser considerado essencial em vários aspectos.²²⁸

Na Psicologia existem estudos específicos sobre o que se considera necessário, essencial à motivação das pessoas,²²⁹ e foi com Abraham Maslow que se consagrou, nesse ramo do conhecimento, a teoria das necessidades humanas.

Segundo a teoria de Abraham Maslow, as necessidades humanas estão organizadas e dispostas em cinco níveis, numa hierarquia de importância e de influência representada por uma pirâmide, em cuja base

²²⁷ ROUSSEAU. Jean-Jacques. Iracema, Gomes, Soares e Maria Cristina Roveri Nagle (Trad.) **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Ed. Ática, 1989, p. 41 e 89.

²²⁸ TOFFLER, Alvin. **O choque do futuro**. 3^a ed. Rio de Janeiro: Ed. Record. 1970.

²²⁹ SERRANO. Daniel Portillo. **A Teoria de Maslow**. Disponível em: <http://www.unifran.br/daltro/site/marketing/abril/maslow.htm>. 04/09/2000. Acesso em 25/04/2004. “Entende-se que a motivação é o resultado dos estímulos que agem com força sobre os indivíduos, levando-os a ação. Para que haja ação ou reação é preciso que um estímulo seja implementado, seja decorrente de coisa externa ou proveniente do próprio organismo.”

estão as necessidades mais baixas (necessidades fisiológicas) e no topo, as necessidades mais elevadas (as necessidades de auto realização).²³⁰

Esse estudo da Psicologia, também aplicado à Administração, conclui que no momento em que um indivíduo satisfaz as necessidades de um nível (e o normal é que se inicie por aquelas do nível 01), passa imediatamente a almejar as necessidades do outro nível e concentra esforços para satisfazê-las, disso decorrendo a motivação.

Nessa pirâmide há diferentes níveis ou tipos de necessidades, mas, em cada um dos níveis haverá necessidades ou coisas necessárias, ou ainda, em outras palavras, coisas essenciais. Há uma falta de delimitação exata das fronteiras entre os níveis de necessidades, mas essa característica permite a adaptabilidade e por conseguinte, a aplicação da teoria naquela área do conhecimento.

Da Economia e da Filosofia, utilizadas como ponto de partida em monografia de Henry Tilbery sobre o conceito de essencialidade como critério de tributação, extrai-se que para melhor definir “necessidades” houve a separação das mesmas em espécies, podendo ser naturais, “*cujá satisfação é imprescindível para a existência*”; convencionais, “*que devem ser limitadas*”; e uma última categoria, situada entre ambas, a serem satisfeitas “*na medida do possível*”.²³¹

²³⁰ MAXIMILIANO, Antônio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000., p. 351. Conforme explicação sobre a teoria de Maslow, o nível 01 é relativo às necessidades fisiológicas ou básicas, tais como o sono, a sede, a fome, a habitação, a proteção contra a dor, o desejo sexual, ou seja, as necessidades vitais para o organismo. O nível 02 refere-se às necessidades de segurança, constituídas por sentimentos de proteção e defesa perante eventuais situações de perigo, bem como contra ameaças ambientais. No nível 03 estão as necessidades sociais e afetivas, tais como a amizade, o afeto, o amor, a aceitação por parte dos outros. O nível 04 é composto das necessidades de estima, que estão intimamente relacionadas com o modo como o indivíduo se vê e avalia. Por fim, no nível 05 estão as necessidades de auto-realização, relacionadas com a competência e o sucesso.

²³¹ TILBERY, Henry. **O conceito de...**, p. 2974-2979.

Ainda que nenhum desses conceitos prevaleça para a definição de essencialidade para o Direito e para fins de tributação, certamente são auxiliares para essa tarefa.

Desse passeio interdisciplinar é possível concluir, juntamente com Henry Tilbery, que a definição de essencialidade varia conforme o espaço geográfico, o momento histórico, os costumes e o regime político.

3.4.1. ESSENCIALIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO

Do ponto de vista jurídico e do atual texto constitucional, sem perder de vista que o Direito disciplina a vida das pessoas em sociedade e a todos se aplica, 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 os todos os itens referidos.

E há ainda outros artigos do texto constitucional indicando produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais como, por exemplo, as referências aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão sonora, de sons e imagens e de energia elétrica (artigos 21 e 22),²³² ao meio

²³² “**Art. 21.** Compete à União: (...) XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens; b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;”. “**Art. 22.** Compete privativamente à União legislar sobre: (...) IV - águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão; (...)”

ambiente – itens que auxiliem no combate à poluição, na preservação das florestas, da fauna e da flora (artigos 23, inciso VI e 170, inciso VI);²³³ ao gás natural, o petróleo e seus derivados, os combustíveis e os minerais (artigos 155, § 3º e 177).²³⁴

Quando Aliomar Baleeiro manifestou-se sobre a essencialidade, afirmou que se refere à adequação de um produto à vida do maior número de habitantes do país, devendo os produtos supérfluos serem mais tributados do que aqueles essenciais, sobre os quais o indivíduo não tem liberdade de escolha a respeito de sua utilização, pois necessários à sua existência civilizada:

“A palavra (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo

²³³ **Art. 23.** É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; (...). **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (...)

²³⁴ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” **Art. 177.** Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.”

contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica."²³⁵

Até 1990 Ruy Barbosa Nogueira²³⁶ não encontrava uma explicação satisfatória sobre o conceito do que poderia ser considerado essencial. Em 1995,²³⁷ ao refletir sobre o ICMS, considerou que a essencialidade de mercadorias e serviços "*deve estar a serviço do bem comum, cujo entendimento é missão do Estado em seu todo*".

Sobre essa temática debruçou-se Henry Tilbery, na já mencionada monografia que foi publicada em 1974 e republicada com atualização em 1990. Nesse estudo ficou demonstrado que o conceito de essencialidade pode ser dado sob o ponto de vista filosófico, econômico, político ou da ciência das finanças, o que significa que sempre apresentará várias facetas.²³⁸

Na Constituição Federal de 1946, no parágrafo 1º, do seu artigo 15, da, havia previsão de isenção tributária do imposto de consumo sobre o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica:

"Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:
I - importação de mercadorias de procedência estrangeira;
*II - **consumo de mercadorias;***
*III - produção, comércio, distribuição e **consumo**, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;*
IV - renda e proventos de qualquer natureza;
V - transferência de fundos para o exterior;
VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.
 § 1º - **São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à**

²³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11ª. ed. Misabel Abreu Machado Derzi (atual.). Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000, p. 347.

²³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Constituição de 1988. A seletividade...**, p. 2948.

²³⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso...**, p. 133.

²³⁸ TILBERY, Henry. **O conceito de...**, p. 2969/3031.

habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.
(Grifos nossos.)

Em se tratando de imposto que repercutia, ou seja, que *via de regra* estava embutido no preço dos produtos, mercadorias e/ou serviços consumidos, a verificação da condição de *restrita capacidade econômica* de cada consumidor, em milhões de pessoas que consumiam produtos, mercadorias e/ou serviços todos os dias, no momento do pagamento do preço do bem e/ou serviço, era inviável.

É praticamente certo que foi por essa razão que as Constituições Federais posteriores, inclusive a atual, disciplinaram os impostos sobre o consumo com outros contornos, e passaram a incidir sobre bens e serviços *genérica e indistintamente*, sem levar em conta as características pessoais do consumidor, como ocorre com a técnica da seletividade.

Ao refletir sobre as essencialidades, denominando-as de mínimo existencial, Ricardo Lobo Torres afirma que esse mínimo não tem dicção constitucional própria porque compreendido em diversos princípios constitucionais, e que chega a ser "*indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados.*"²³⁹

Afirma ainda que o mínimo existencial seriam os direitos e garantias fundamentais (art. 5º da CF/88), nos quais não se incluem os direitos sociais (arts. 6º e 7º da CF), pois estes carecem de eficácia *erga omnes* e dependem de lei formal para ter eficácia, enquanto que os fundamentais prescindem da concessão do legislador. Todavia, em estudo específico e posterior justamente sobre o IPI e a seletividade, o mesmo autor afirma que "(...) *quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de*

²³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais.** In Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: n. 177, p. 33, 1989, p. 33.

dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional." (grifo nosso.)²⁴⁰

Mas é importante notar que, na ausência de categorias expressas de produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais no texto constitucional, há que se privilegiar a sua interpretação sistemática.²⁴¹

Ao discorrer sobre a capacidade contributiva Alfredo Augusto Becker afirmou que renda e capital presumidos são aqueles acima do mínimo indispensável. Por exemplo, constitui renda e capital "*abaixo do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definirem como salário-mínimo; o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência, exemplo: água, sal, açúcar, leite, pão, carne, verduras; a utilização de bens indispensáveis, exemplo: casa de moradia, vestuário.*"²⁴²

José Eduardo Soares de Melo²⁴³ tornou o conceito de essencialidade mais concreto e vinculado ao direito constitucional positivo brasileiro ao afirmar que a seletividade representa distinção de cargas tributárias em razão da diferenciação de alíquotas entre os produtos industrializados, mercadorias e serviços de transporte e de comunicação,

²⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI e o princípio da seletividade.** In Revista Dialética de Direito Tributário São Paulo: Ed. Dialética, n. 18, p. 94, 1997, p. 95.

²⁴¹ VIEIRA, José Roberto. **Imposto sobre produtos industrializados: atualidade**,.....p. 554-555: "*Não se discute que o sentido da norma constitucional é promover uma seleção dos produtos objeto das operações que serão atingidas pelo imposto, utilizando a idéia de essencialidade como critério de seleção, para graduar a intensidade do tributo. O que se pode discutir são os parâmetros de aferição da essencialidade, a respeito dos quais, em termos expressos, calou-se o Estatuto Máximo. Contudo, o silêncio do texto não equivale ao do contexto constitucional. Não há outro caminho senão o de lançar-se a uma interpretação sistemática, que percorra, além da explicitude textual, também e especialmente a implicitude contextual, em busca daqueles parâmetros. Se de um lado é verdade que não dispomos de '...nenhuma 'regra de ouro', clara e unívoca...' a respeito, como avisa RICARDO LOBO TORRES, de outro não nos parece razoável nem procedente afirmar, como o faz este mesmo jurista, que 'Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados'. Elas existem, e nós as identificamos, assim como JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a partir do artigo 7º, IV, do código Maior, que, entre os direitos dos trabalhadores, consagra o do '... salário mínimo ... capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social...'*"

²⁴² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria**..., p. 497-498.

²⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **Princípios Constitucionais**..., p.261, e também em **Curso**..., p. 38.

de conformidade com os princípios implicadores do salário mínimo, dignidade da pessoa humana e erradicação da pobreza.²⁴⁴

O conceito constitucional de essencialidade ora proposto procura concretizar detalhar ainda mais as normas constitucionais, na busca da efetiva aplicação do conceito na atividade tributária.

No ordenamento jurídico pátrio, além do texto constitucional existe legislação que define bens e serviços essenciais. É o caso do Decreto-lei nº 399, de 30.04.1938, que dispõe sobre os itens que integram a cesta básica, da Lei nº 7.783/89, conhecida como a Lei da Greve, que define serviços e atividades essenciais e da Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), que em seu artigo 22 obriga a adequação, eficiência, segurança e continuidade dos serviços públicos essenciais. Essa legislação também pode servir de apoio para a adequada aplicação da seletividade em matéria tributária pelo critério da essencialidade.²⁴⁵

Deve-se levar em consideração ainda que, conforme a sua natureza e/ou finalidade, o produto, mercadoria e/ou serviço atende necessidades individuais, mas também coletivas, pelo que a essencialidade é critério de aplicação individual e também coletivo, e o ponto de partida para atribuir a um produto, mercadoria e/ou serviço a qualidade de essencial é a verificação, no tempo e lugar considerados, de seu caráter indispensável, da impossibilidade de sua privação, individual ou coletiva, sob pena de não ser possível promover a vida saudável e digna.

²⁴⁴ E nesse entendimento foi acompanhado por VIEIRA, José Roberto. **A regra matriz...**, p. 127.

²⁴⁵ Lei nº 7.783/89: "Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; II - assistência médica e hospitalar; III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos; IV - funerários; V - transporte coletivo; VI - captação e tratamento de esgoto e lixo; VII - telecomunicações; VIII - guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares; IX - processamento de dados ligados a serviços essenciais; X - controle de tráfego aéreo; XI compensação bancária."

Assim, a finalidade de bens e/ou serviços serviria como ponto de partida para promover a comparação entre itens e com isso alcançar a racionalidade do Sistema Tributário, lembrada por Hamilton Dias de Souza ao citar o italiano Enrico de Mita:²⁴⁶

“Na verdade, como bem afirma Enrico De Mita, ‘outra exigência que brota do princípio da capacidade contributiva é que as múltiplas hipóteses desta ação, nas quais se articula o imposto, que se caracteriza por um determinado pressuposto, sejam coerentes com isso. Em suma, o imposto não pode ser um “omnibus”. A capacidade contributiva é, portanto, também exigência de coerência lógica. Não são raras as hipóteses de tributos incoerentes com o próprio objeto econômico. (...).

*É interessante notar que as conclusões antes expostas aplicam-se perfeitamente ao direito brasileiro. Com efeito, também entre nós é acolhido o princípio da capacidade contributiva, nos termos do artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, como também é limitação ao poder de tributar o próprio sistema de partilha de competências impositivas, como já assinalado. Desta sorte, **não é possível que o desenho legislativo de um tributo atinja realidade econômica diversa** da considerada pela Constituição ao outorgar competências privativas aos entes tributantes.*

(...)

*Interessante é observar que a racionalidade do critério pode estar muitas vezes ligada a outros princípios constitucionais, como, por exemplo, o da isonomia. Neste ponto, diria que a utilização de critério que implique em tratar igualmente os desiguais envolve sempre uma inconsistência. Se cada tributo implica em uma determinada manifestação de capacidade contributiva é claro que os critérios empregados deverão ser aptos ao atingimento do pressuposto considerado enquanto tal. A irracionalidade tem a ver não apenas com a discriminação constitucional de competências impositivas, enquanto limitação ao poder de tributar, mas também com a vulneração da regra da igualdade ou da capacidade contributiva. Assim, **não é coerente que empresas com a mesma renda sejam tributadas diferentemente em atenção a fatores que não se relacionam com o pressuposto ou objeto do tributo.**”*

(Grifos nossos.)

²⁴⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. **A Competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar** In “Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)”. MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord). São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1994, p. 263-264.

Esse raciocínio sobre necessidades individuais e coletivas pode ser utilizado na análise das necessidades das pessoas físicas e das jurídicas, eis que também estas são tuteladas pelo ordenamento jurídico.

Todavia, conforme se verá adiante, alguns dos bens/ou serviços legalmente considerados essenciais (como energia elétrica, combustíveis e telecomunicações) são atualmente responsáveis pela maior base de incidência tributária pelo ICMS.²⁴⁷

3.5. BENS E SERVIÇOS SUPÉRFLUOS E ESSENCIAIS E SUA GRADUAÇÃO

Identificadas as categorias de essencialidade eleitas pela Constituição Federal pode-se tentar definir produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais, ainda que pela utilização de contornos flexíveis. E essa flexibilidade se coaduna com a idéia da mutação constitucional, porque a característica de essencialidade pode variar no tempo e no espaço.

Inicia-se essa tarefa identificando-se os itens e/ou serviços que se opõem aos essenciais, que são os supérfluos ou voluptuários, os desnecessários, excessivos.²⁴⁸

²⁴⁷ Conforme redação do § 3º, do artigo 155, da CF/88, à exceção do ICMS e dos impostos de importação e exportação, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

²⁴⁸ Para orientação sobre o significado dessas palavras recorre-se a FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Eletrônico**. Baseado no Novo Dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Ed. Nova Fronteira, 1996: "*supérfluo*. [Do lat. *superfluus*.] Adj. 1. Que é demais; inútil por excesso; desnecessário: "esta misantropia o defendeu do amor como dum sentido *supérfluo*, adormecendo-lhe o sexo, como se ele fora um bicho para que não houvesse na natureza ser complementar." (Fialho d'Almeida, *O País das Uvas*, p. 51). S. m. 2. Aquilo que é *supérfluo*: "O rico não distingue o *supérfluo* do essencial: é essencial o que lhe garante os lucros." (Murilo Mendes, *O Discípulo de Emaús*, p. 87.)"

"*voluptuário*. [Do lat. *voluptuariu*.] (...) 4. Relativo a divertimentos ou a despesas desnecessárias. [Var.: *volutuário*]. E ainda, SILVA, De Plácido e. **Vocabulário...**, p. 784

Cabe aqui uma indagação: Todos aqueles bens ou serviços que não são essenciais, nos termos acima expostos, são necessariamente o seu oposto, ou seja, supérfluos ou voluptuários? Seriam apenas duas as categorias a serem consideradas para selecionar os produtos, mercadorias e/ou serviços, pela técnica da seletividade?

Essa questão da quantidade de categorias ou níveis de essencialidade dividiu juristas e não restou pacificada.

De Aliomar Baleeiro extrai-se a informação de que, no passado, o imposto de vendas na Inglaterra discriminava "as mercadorias em quatro classes, isentando, na primeira, os artigos indispensáveis à vida, e tributando os demais respectivamente em 33%, 66% e 100%, conforme a utilidade decrescente e maior grau de luxo que representam."²⁴⁹

Rubens Gomes de Sousa, ao refletir sobre esta faceta do tema da seletividade, sugeriu a seleção de bens e/ou serviços também em quatro categorias: 1) de primeira necessidade; 2) de semi-luxo; 3) luxo e, 4) de consumo prejudicial ou inconveniente:

"Nessas condições é evidente que os impostos de consumo devem discriminar entre os artigos de primeira necessidade, como roupas, gêneros alimentícios, medicamentos; os de semi-luxo, como fumo, diversões, artigos de esporte,

e 871: "SUPÉRFLUO. Do latim *superfluous* (superabundante, o que sobra, o que excede), aplicado notadamente em relação às despesas, exprime o que é desnecessário, inútil, exagerado. Assim, os gastos ou as despesas supérfluas entendem-se as que resultam num esbanjamento, ou numa inutilidade, porquanto não se justificam pela utilidade, ou pela produtividade. Em relação a outros fatos, o supérfluo é sempre o excessivo, ou o que extravasa os limites do normal, ou do ordinário." "VOLUPTUÁRIO. Do latim *voluptuaris*, de *voluptas* (prazer, satisfação, comodidade, deleite), voluptuário, ou voluptuoso, entende-se tudo o que se faz ou se executa, por prazer, por mero deleite, por gozo ou para satisfação própria, ou íntima da pessoa. No sentido jurídico, voluptuário qualifica todo ato promovido para ampliar a agradabilidade da coisa, ou para a tornar mais ostentosa, mais custosa, mais caprichosa, sem que desse ato se possa aumentar a sua utilidade. Resulta, pois, num embelezamento, ou num ornamento, que melhora contenta, que mais deleita, ou que mais se aprecia. É expressão geralmente empregada para distinguir as despesas que não se cumprem por necessidade, ou por utilidade, mesmo que relativas a benefícios introduzidos às coisas. (...)"

²⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução...**, p. 282.

*automóveis; os de luxo, como jóias, peles, perfumes, certos tipos de automóveis e bebidas, e finalmente, os de consumo prejudicial ou inconveniente, como armas, jogos de azar e entorpecentes, quando legalmente admitido seu comércio".*²⁵⁰

Jean Jacques Philippe explica que na França há *três* alíquotas para o imposto sobre o consumo. A normal de 18,6%; a reduzida de 5,5% (para bens e serviços essenciais como alimentação humana, agricultura, produtos culturais, serviços de saúde e medicamentos, cuidados sociais e assistenciais); e a especial de 2,1%.²⁵¹

Ruy Barbosa Nogueira informa que os autores brasileiros em geral, tratando do antigo imposto de consumo, lembram que os produtos eram classificados em *três* categorias: os artigos de primeira necessidade; os de uso geral mas não indispensáveis; os de luxo.²⁵²

Já à luz do atual texto constitucional o autor sugere que as técnicas de tributação sejam aplicadas para realizar a seletividade em *quatro* categorias, da seguinte forma: não incidência ou alíquota zero para artigos de consumo popular ou essenciais; alíquotas proibitivas para artigos de vício ou indesejáveis; alíquotas comportáveis para artigos de luxo ou dispensáveis; alíquota zero ou moderada para matérias primas.²⁵³

Paulo de Barros Carvalho, em estudo sobre o IPI, indicou uma seleção em *três* categorias: produtos necessários à subsistência; produtos úteis mas não necessários; produtos de luxo.²⁵⁴ A sugestão assemelha-se às categorias de benfeitorias previstas no Código Civil, assim classificadas: *voluptuárias*, de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor; *úteis*, que aumentam ou facilitam o uso do bem;

²⁵⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos...**, p. 63.

²⁵¹ Citado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **IPI – impossibilidade...**, p. 240.

²⁵² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Problemas do imposto de consumo**. In Revista de Direito Administrativo 16/230. Conferência de 10/11/1948, p. 355.

²⁵³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Constituição de 1988. A seletividade...**, p. 2949.

necessárias, que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.²⁵⁵

Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta serem suficientes *três* alíquotas para atingir a seletividade: uma em torno de 25% para bens supérfluos; outra em torno de 17% para bens em geral; outra entre 9% e 12% para os gêneros de primeira necessidade.²⁵⁶

André Malta Martins afirma que no ICMS a seletividade está sistematizada por *três* alíquotas básicas; 25% para produtos supérfluos; 17% para os bens de consumo em geral; entre 12% e 7% para mercadorias de grande consumo popular e normalmente relacionados à alimentação e à saúde do ser humano.²⁵⁷

Mas independente de número de categorias para a graduação dos bens e/ou serviços, o critério da essencialidade para fins de definição das alíquotas seletivas deve ser geral e não particular, sob pena de se estar criando privilégios e não aplicando as normas constitucionais.

Privilégio seria, por exemplo, acolher alegação daqueles que sustentam ser essencial adquirir bebidas alcóolicas refinadas em função de seu *status* social, e que por força de tais circunstâncias, totalmente subjetivas, esses itens não deveriam ser tributados ou, se forem, o deverão ser pela menor alíquota adotada (e se possível a zero).

Ora, nessas condições a pessoa que, particularmente, eleva como prioridade despender seu dinheiro em produtos, mercadorias e/ou serviços que não são de primeira necessidade nem indispensáveis a qualquer pessoa, independentemente de seu *status* social, pelo critério da capacidade contributiva genérica poderá contribuir mais do que aqueles

²⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados**. In Revista de Direito Público n. 11, jan/mar de 1970, p. 77.

²⁵⁵ Artigo 96 do Código Civil – Lei nº 10.406/02.

²⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários...**, p. 238-239.

²⁵⁷ MARTINS, André Malta. **O ICMS e os produtos...**, p. 86-87.

que não têm essa disponibilidade, e então deverá ser tributada de forma mais gravosa e diretamente pelos impostos pessoais, e ainda arcar com o ônus de uma carga tributária elevada nos itens supérfluos que desejar adquirir.

Por outro lado, o indivíduo de pouca capacidade contributiva genérica deve estar ciente de que, se desejar adquirir bens classificados em categoria diferente dos essenciais, poderá fazê-lo, ainda que demore mais para obter o dinheiro necessário, mas deverá arcar com os custos da tributação mais elevada sobre esse bem ou serviço.

Já no caso de bens e/ou serviços essenciais a qualquer pessoa, seja ela rica ou pobre, jovem ou idosa, entre outras inúmeras possíveis comparações, não deve haver tributação, e se houver, deverá ser com as alíquotas mínimas e *indistintamente*, porque na tributação sobre o consumo, repita-se, não se verifica, necessariamente, a condição pessoal do contribuinte/consumidor, mas apenas a essencialidade do produto, da mercadoria e/ou serviço, podendo-se admitir, nos limites deste raciocínio, a presunção – relativa – para os casos extremos (itens essenciais e supérfluos para quaisquer pessoas).²⁵⁸

Fora dos extremos o ideal é que as alíquotas sejam graduadas a *partir de uma comparação* entre os produtos, mercadorias e/ou serviços, de modo que sejam estabelecidas de forma inversamente proporcional à essencialidade dos mesmos. Assim afirma Roque Antônio Carrazza: *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, I, da CF.*²⁵⁹

²⁵⁸ Sobre o tema das presunções absolutas e relativas, ficções e indícios em matéria tributária, vide: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 9. Presunções no direito tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.

Ao contrário do direito civil, que classifica legalmente as benfeitorias em três categorias, em matéria tributária não existe essa classificação legal, e diante da variabilidade do que seja ou venha a ser essencial, e da enorme quantidade de bens e serviços existentes no mercado de consumo, é por meio da comparação que se poderá efetuar a graduação conforme o conceito de essencialidade. Por isso, não é imprescindível que exista uma determinação constitucional sobre a quantidade de alíquotas a fixar.

Esse entendimento foi manifestado na Assembléia Nacional Constituinte de 1988, quando foi proposta a alteração de dispositivo do projeto original para incluir, na seletividade, a expressão “produtos de consumo popular definidos em Lei Complementar”.²⁶⁰

*“Acrescente-se ao item II do artigo 265 do Projeto de Constituição da Comissão de Sistematização a seguinte alínea: “e _ produtos de consumo popular definidos em Lei Complementar”. PARECER: O sistema tributário proposto no Projeto de Constituição reduz as características de regressividade do vigente, pela introdução da seletividade das alíquotas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), em função da essencialidade das mercadorias e serviços, à semelhança do que já ocorre tradicionalmente com as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI). Demais, o Projeto de Constituição consagra, em seu art . 257, §2o, o princípio geral de que os impostos terão caráter pessoal e serão graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte. **A sistemática adotada, portanto, atinge os objetivos visados de forma mais flexível e ajustável do que uma imunidade genérica para produtos de consumo popular ou bens de primeira necessidade, definidos em lei complementar.**”*
(Grifos nossos.)

Na verdade, o importante é que a seleção seja feita mediante comparação de bens, mesmo porque a essencialidade, enquanto

²⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS.*, p. 297.

²⁶⁰ Emenda nº 09850, apresentada em 10/08/1987, pelo PMDB/BA, Jutahy Magalhães. Rejeitada. Disponível em: <http://www1.senado.gov.br/sicon/default.htm>. Acesso em 30/05/2004.

característica de bens e serviços, pode variar no tempo e no espaço, e dentro da mesma categoria de produtos, mercadorias e/ou serviços há itens que efetivamente merecem tributação diferenciada.

É o caso de alguns alimentos. Esses bens pertencem à mesma categoria, mas há aqueles da cesta básica, que pela lógica estabelecida constitucionalmente devem ter tributação mais branda, senão ausente, se comparados com caviar, por exemplo. Esses são exemplos de bens da mesma categoria, com graus opostos de essencialidade. Mas na zona de transição entre os essenciais e os supérfluos podem existir alimentos mais ou menos essenciais, podendo para eles ser adotada alíquota diversa de seus extremos.

Sob esse ponto de vista, ainda que revelando incongruências, em 2000 a legislação do Estado do Rio de Janeiro, por adotar maior quantidade de alíquotas para o ICMS, demonstrava uma seleção mais apurada das mercadorias e serviços sujeitas ao imposto estadual. Naquele ano, quando da análise dos Regulamentos do ICMS de 25 (vinte e cinco) dos Estados brasileiros²⁶¹, a sistematização se dava nos seguintes moldes, com quantidades de alíquotas variando de duas até sete:

<i>Estados</i>	<i>Quant de Alíquotas</i>	<i>Total de Estados</i>
TO, RN	2	2
SC, MS, AC, AL, BA, ES, MA	3	7
DF, PR, GO, RO, AM, PI, SE, MG, PA, CE, PB	4	11
RS, MT, SP	5	3
PE	6	1
RJ	7	1

Atualmente a legislação que adota maior quantidade de alíquotas para o ICMS é a pernambucana, e a sistematização das alíquotas do ICMS pode ser visualizada através do seguinte quadro:²⁶²

²⁶¹ Excetuados os estados do Amapá e Roraima.

²⁶² Vide Anexo I.

<i>Estados</i>	<i>Quant de Alíquotas</i>	<i>Total de Estados</i>
ES	3	1
AL, CE, MA, TO	4	4
AC, AP, AM, DF, PI, RR, SC, RN, SP	5	9
PB, MG, BA, MS, GO, RO	6	6
PA, PR	7	2
RJ, RS	8	2
MT, SE	9	2
PE	10	1

Adotam expressamente a seletividade AC, AP, AM, DF, PA e PR

Não se quer afirmar, com esses dados, que se a alíquota máxima do ICMS for fixada em 27% (vinte e sete por cento) o correto é, necessariamente, adotar 27 (vinte e sete alíquotas) para o imposto. É preciso despertar a atenção para o fato de que, ao contrário das benfeitorias do direito civil, os bens e serviços colocados à disposição no mercado de consumo não se prestam apenas “ao deleite, a facilitar a vida das pessoas mediante a utilidade ou conservá-las em sobrevivência”. Além disso, as necessidades variam conforme a região geográfica, e o adequado é que essa peculiaridade seja levada em consideração.

O Brasil dispõe e oferece aos seus habitantes uma enormidade de produtos, mercadorias e serviços que não só podem como devem ser considerados essenciais e receber tratamento fiscal nessa condição.

É perfeitamente razoável afirmar que no território tropical como é o brasileiro o vestuário é essencial, mas a roupa especial para uso na neve não. Ao contrário, a vestimenta específica para uso na neve, em razão de condições climáticas territoriais, é totalmente dispensável, supérflua, voluptuária, não é de aquisição indispensável à vida digna.

Outras peculiaridades circundam o território nacional, que em função de sua grande extensão, apresenta itens que na região sul são típicos e até por conta disso considerados essenciais, mas praticamente inexistentes em outras regiões, como por exemplo a erva-mate do sul

tem por característica o isolamento), do ponto de vista da coletividade também salta aos olhos a essencialidade.

Veja-se esse raciocínio em outra situação. Sabe-se que o exercício físico é imperativo da boa saúde, portanto essencial. No entanto, alguns tipos de exercício físico eram considerados despropositados. Há anos atrás poderia ser condenada socialmente a interrupção do trabalho para a realização de ginástica laboral. Hoje, mais do que útil, essa atitude é necessária sob o ponto de vista da saúde e também econômico, para evitar problemas decorrentes de possíveis pedidos de indenização por prática de esforços repetitivos em determinadas atividades.

É de se destacar ainda que a graduação dos itens conforme a essencialidade deve ser feita a partir da regra geral e não a partir do ponto de vista da exceção. Por exemplo, o açúcar é produto que integra a cesta básica, e a regra é que as pessoas possam consumi-lo, até porque em situações normais a sua ingestão é necessária pois o açúcar é um combustível para o organismo. No entanto, para os diabéticos o açúcar pode se revestir da característica de veneno letal, mas não é por essa exceção que se poderá afirmar ser o açúcar alimento supérfluo. Então, a finalidade do item, do ponto de vista da coletividade em geral, pode vir a ser considerada uma variável importante na graduação das alíquotas.

Por tudo isso, uma graduação de alíquotas diferente de duas ou três categorias estaria mais próxima da desejada seleção de bens e serviços e da justiça na tributação do consumo pela seletividade.

Todavia, mesmo com graduações diferentes é possível indicar alguns exemplos da legislação brasileira em que essa seleção de bens e/ou serviços apresenta incongruências e revela falta de observância à essencialidade como critério de seletividade na determinação de alíquotas para produtos, mercadorias e/ou serviços que, sujeitos aos impostos sobre o consumo, são essenciais, e cuja essencialidade é notória, dispensando inclusive qualquer meio de prova de tal condição.

A doutrina reconhece a existência de tais incongruências, como José Eduardo Soares de Melo, ao afirmar que “(...) a prática demonstra que a fixação de alíquotas excessivas nem sempre se aplica a produtos supérfluos, ou de modo a desestimular o consumo, mas como efetiva fonte de arrecadação.”²⁶³

Na Tabela de Incidência do IPI – TIPI há situações de desequilíbrio, perceptíveis através da comparação dos produtos e respectivas alíquotas. Os diamantes (posição 71.02) não são tributados ou têm alíquota zero. A alíquota do imposto sobre a bebida alcóolica sidra (posição 2206.00.10), dos alimentos para cães e gatos (posição 2309.10.00) e dos cartuchos para pistolas (posição 9306.10.00) é de 10%; os artefatos de joalheria (posição 71.13) têm alíquota de 20%.

De outro lado, e lamentavelmente, a tributação sobre água mineral (posição 2201.10.00) já foi de 30%, e atualmente está em 15%,²⁶⁴ a mesma aplicada para estatuetas e objetos de ornamentação prateados, dourados ou platinados (posição 8306.21.00).

Além da notoriedade do fato da água ser alimento, essencial à vida e à saúde, há estudos revelando que a água mineral possui substâncias medicamentosas que auxiliam na diminuição da acidez estomacal, no combate à fadiga e na regulagem da pressão arterial.²⁶⁵ O Estado do Paraná, desde 1984 e através da Superintendência dos Recursos Hídricos e Meio Ambiente, informa à sociedade sobre a importância da água como “*elemento natural indispensável à vida humana e a todos os seres vivos, animais e vegetais. Seu uso para beber, cozinhar, cultivar, industrializar e recreação mostram a importância que exerce em nossa vida. A saúde humana fundamentalmente depende da*

²⁶³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso...** (IPI), p. 437.

²⁶⁴ Alteração da TIPI pelo Decreto nº 4488, de 26 de novembro de 2002.

²⁶⁵ Revista **Veja**, Ed. 1.773, 16 de outubro de 2002, p. 131.

*qualidade da água, quer ingerida diretamente ou através de preparo dos alimentos, asseio corporal, etc."*²⁶⁶

Existem ainda, na legislação do IPI, outros exemplos a indicar que o critério da seletividade não está sendo devidamente observado. Vejam-se os seguintes produtos e respectivas alíquotas: "*foies gras*" (posição 0207.34.00 da TIPI – 0%), lagostas e camarões (posição 0306 – 0%), cogumelos e trufas (posição 0712.30.00 – 0%), avelãs, nozes e castanhas (posição 0802 – 0%), goma arábica (posição 1301.20.00 – 0%), geléias (posição 2007 – 0%), doce de leite (posição 1901.90.20 da TIPI – 0%), panetone (posição 1905.20.10 – 0%), bolachas "waffles" e biscoitos em geral (posição 1905.3 – 0%).²⁶⁷

Incongruências na atribuição das alíquotas são verificadas também na legislação do ICMS, a exemplo de alguns itens atualmente tributados pelo Estado do Paraná com alíquota de 12% (móveis, veículos automotores novos), outros com alíquota de 25% (como armas e munições; asas delta; balões; embarcações de passeio; peleteria e perfumaria) em comparação com combustíveis, tributados a 26%, e serviços de comunicação e energia elétrica tributados a 27% junto com bebidas alcólicas e fumo (art. 15, incisos IV, alíneas 'a' e 'b' e V, do RICMS/PR). A água mineral não está isenta nem incluída entre os produtos tributados pela alíquota mínima mas sim a 18% - alíquota geral. Note-se que no seu artigo 15, o Decreto Estadual/PR nº 5.141, de 12 de dezembro de 2001, estabelece que "*as alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (...)*", mas na realidade a seletividade não está sendo adequadamente observada.

²⁶⁶ **A qualidade da água e sua importância para a vida.** Manual informativo da SUREHMA. Curitiba, 1984.

²⁶⁷ A maior parte dos itens classificados nos Capítulos 1 a 22 da Tabela do IPI – TIPI, relativos a comestíveis, têm alíquota zero ou não são tributados, com exceção dos seguintes: malte de grãos e cereais (posição 11.07 - 5%); conservas de peixes, caviar e sucedâneos (posição 16.04 - 5%); alguns açúcares (posição 17.01 – 5%); cacau e suas preparações (posição 18.06 – 5%); sorvetes (posição 21.05 – 5%); água (posição 22.01 – 15%); preparações para bebidas – refrigerantes e cerveja (posição 22.20 – 27% e 40%). A partir do item 22 trata-se de bebidas alcólicas como vinhos, que têm alíquota a partir de 10%.

Sobre a energia elétrica, os combustíveis e os serviços de comunicação, na atualidade histórica e geográfica do Brasil, à luz da doutrina de Henry Tilbery e Hugo de Brito Machado Segundo, e de tudo o que já foi exposto, é possível afirmar a sua essencialidade.

No entanto, conforme relatório oficial relativo ao ICMS, o aumento real da arrecadação desse tributo no ano de 2001 em todo o país, em relação ao exercício de 2000, deu-se justamente em razão de três bases de incidência, quais sejam: "*combustíveis, telecomunicação e energia elétrica*".²⁶⁸

Apesar de não existir na Constituição Federal de 1988 uma lista de produtos, mercadorias e serviços considerados essenciais, a noção de essencialidade pode ser extraída da interpretação sistemática de seu texto, além de ser perfeitamente possível apontar os contornos de seu conceito, compreensão e efetiva aplicação.

Quanto à lista no texto da Constituição, deve-se afastar essa possibilidade e qualquer tentativa desde logo. É sabido, há muito tempo, que ao legislador é impossível prever todos os fatos da realidade social.²⁶⁹

Tanto que é comum encontrar dispositivos genéricos pretendendo manter a atualidade do texto legal no tempo, para que o mesmo não se torne obsoleto nem deixe de ser aplicado por ausência de previsão expressa de fatos que venham a ocorrer, por exemplo, em função de inovações tecnológicas.²⁷⁰

²⁶⁸ Carga Tributária no Brasil 2001 - Arrecadação Tributária. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br/arrecadação. Acesso em 28/04/2004. Em relação aos serviços de comunicação, a alíquota já foi de 37% no Estado do Rio de Janeiro, em 1998. Atualmente, naquele Estado, a alíquota para esse serviço é de 25% (conforme Decreto Estadual/RJ nº 22.427/2000, art. 14, inciso VIII).

²⁶⁹ Assim afirma, entre outros autores, ÁVILA, Humberto, *Teoria...*, p. 39.

²⁷⁰ Entre leis que foram editadas com dispositivos genéricos, e portanto não taxativos mas sim exemplificativos, cita-se, a título de informação, a de nº 8.884/94, que trata da proteção da concorrência e estabelece em seus artigos 20 e 21:

Logo, não cabe almejar a existência de uma lista de produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais *no texto constitucional* para que se aplique a seletividade. É preciso que a seletividade esteja presente na legislação infraconstitucional, e que seja adaptada conforme a variação da essencialidade dos itens sujeitos à tributação.

A respeito da variação da essencialidade de bens e/ou serviços conforme o tempo e lugar, observa Ricardo Lobo Torres:

*"(...) Certos artigos da indústria podem ter conotações 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 pobre. (...)."*²⁷¹

Reitera-se, por oportuno, o conceito de essencialidade formulado por Henry Tilbery, pelo qual "os fatores que entram na composição das necessidades essenciais **variam de acordo com o espaço** (conforme países e regiões) **e o tempo** (grau de civilização e tecnologia)", e "De qualquer forma, a fixação das necessidades indispensáveis e sua classificação **varia conforme a estrutura social e o regime político.**"²⁷²

Essa variabilidade é capaz de alterar informalmente o significado, sentido e alcance dos itens sujeitos à seletividade nos impostos sobre o consumo.

"Art. 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; (...)"

"Art. 21. As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no art. 20 e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica; (...)"

²⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O IPI ...**, p. 97.

²⁷² TILBERY, Henry. **O conceito de...**, p. 3030 e 2981.

3.6. ESSENCIALIDADE OBJETIVA

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

Nesse sentido afirma Marçal Justen Filho:

*“(...) Porém, quando os produtos ou serviços sejam essenciais à sobrevivência dos sujeitos, sua produção, circulação ou consumo não indica, necessariamente, a riqueza. **Todos os sujeitos – sejam ou não titulares de riqueza – necessitam usufruir de tais bens ou serviços para sobrevivência.** Atenua-se a configuração de um fato signo-presuntivo de riqueza. **Por isso, o legislador ordinário deve atentar para a essencialidade dos produtos ou serviços, promovendo tratamento tributário distinto seguindo a essencialidade do produto.**”²⁷³*
(Grifos nossos.)

Misabel Abreu Machado Derzi registra que produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais o são para qualquer pessoa, pois:

“(...) José compra açúcar tanto quanto Simonsen, pelo mesmo preço pagando o mesmo IPI agregado ao preço. Em compensação, José não compra caviar mais tributado. Em suma, o açúcar é essencial para todos em todo o território nacional. Para os pobres, principalmente para eles, em qualquer região do país, o preço do açúcar é essencial. Para que o preço seja menor, o IPI deve ter alíquota zero (isenção). Aí a serventia do princípio da seletividade. (...)”

²⁷³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Princípios Constitucionais...*, p. 147-148.

A mesma autora exemplificou aplicação da essencialidade mencionando que, não podendo o Fisco conhecer individualmente, entre milhões de consumidores aquele que suporta a carga financeira do tributo, deve utilizar-se do critério da essencialidade, e deixou expresso na doutrina brasileira o entendimento do italiano Francesco Moschetti, sobre o que ele denominou de obrigatoriedade de não se tributar gêneros essenciais ou de primeira necessidade, sobre os quais os indivíduos não têm escolha sobre a aquisição, pois ela é indispensável:

"(...) quando se adquire um bem ou serviço essencial, o adquirente não só concorre mas fica, materialmente, constrangido a concorrer para a despesa pública. É, pois, coerente admitir que se realize sempre a previsão constitucional, toda vez que o tributo tenha por objetivo bens ou serviços de primeira necessidade. É com base nessa premissa que podemos afirmar a ilegitimidade dos impostos sobre o consumo de bens de primeira necessidade." (Cf. Francesco Moschetti, Il principio della Capacità Contributiva, Padova, Ed. CEDAM, 1973, p. 209.)²⁷⁴

Esse o entendimento mais adequado para a seletividade e seu critério da essencialidade. Aquilo que é essencial o é para todos, independentemente da capacidade contributiva do indivíduo que suportará o ônus financeiro pelo pagamento do tributo incidente sobre o consumo de bens e serviços.

3.7. ALTERAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO IPI E DO ICMS

Se fossem apenas duas categorias possíveis de tributação pelo IPI e pelo ICMS, *uma* aplicável a todos os produtos, mercadorias e/ou serviços *essenciais* e *outra* aplicável a todos os *demaís*, desnecessário seria o caráter *seletivo* dos impostos em tela, a imposição de *limites* para a fixação e alteração das alíquotas mínimas e máximas e a atribuição de competência aos Chefes dos Poderes Executivos Federal e Estaduais

²⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário...*, p. 349.

para alterar essas alíquotas dentro dos limites legais, ainda que independentemente de observância da anterioridade.²⁷⁵

A alíquota é um elemento quantitativo do tributo que aplicado à base de cálculo traduz o *quantum debeantur*, ou seja, a quantia devida à entidade tributante, podendo ser específica ou *ad valorem*.²⁷⁶

Na primeira hipótese é expressada por um valor fixado de acordo com a unidade de medida adotada,²⁷⁷ enquanto na segunda é representada por uma porcentagem que incidirá sobre o valor da base de cálculo.

Uma característica da alíquota é a sua variabilidade, mas sua fixação, inclusive nos impostos sobre o consumo, não pode ser confiscatória (art. 150, inciso IV da CF/88) nem afetar o direito de propriedade (arts. 5º, inciso XXII e 170, inciso II, da CF/88).

Em determinados casos é progressiva (característica ligada aos tributos pessoais, que levam em conta as qualidades particulares daquele que irá suportar efetivamente o pagamento da exação, e aos tributos sobre o patrimônio), e em outros, como no IPI e no ICMS, é seletiva.

A competência para alterar as alíquotas dos tributos está expressa na Constituição Federal em seus artigos 153, parágrafo 1º (para o II, IE,

²⁷⁵ As alíquotas, desde que observados os limites mínimos e máximos estabelecidos em lei, podem ser alteradas para mais ou para menos e aplicadas no decorrer do exercício em curso, sem necessidade de aguardar o seguinte para que a modificação tenha eficácia. Por essa circunstância diz-se que o IPI é exceção ao princípio da anterioridade. Vide: VIEIRA, José Roberto. **Imposto sobre produtos industrializados: atualidade...**, p. 555 e CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso...**, p. 174-178.

²⁷⁶ Segundo o prof. Geraldo Ataliba, a Regra Matriz de Incidência tributária possui antecedentes (aspectos material, espacial, temporal e pessoal) e um conseqüente, a alíquota. **Hipótese de Incidência Tributária.**

Já para o prof. Paulo de Barros Carvalho a Regra Matriz de Incidência tributária possui como antecedentes os critérios material, espacial e temporal, e como conseqüentes os critérios pessoal e quantitativo, neste último incluídos a base de cálculo e a alíquota. **Curso de Direito Tributário.**

²⁷⁷ O imposto pode corresponder a X unidades monetárias por metro, quilo ou outra unidade de medida.

IPI e IOF);²⁷⁸ 153, parágrafo 4º (para o ITR);²⁷⁹ 155, inciso II, parágrafo 2º, inciso IV e seguintes (para o ICMS)²⁸⁰, e artigo 156, parágrafo 1º (para o IPTU).²⁸¹

Mas essa competência não é ampla nem irrestrita. Ao contrário, é limitada pelo Poder Legislativo. Assim esclarece Roque Antônio Carrazza, ao afirmar que não há tributos que constituam exceções ao princípio da legalidade tributária, mas uma permissão dada pela Constituição ao Legislativo para que este delegue, ao Executivo, a faculdade de fazer variar as alíquotas, mas sempre “*atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*”.²⁸²

²⁷⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (...) IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

²⁷⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural; (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (...)”

²⁸⁰ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: (...) IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (...) 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; VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (...)”

²⁸¹ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

²⁸² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso...*, p.265-269.

Portanto, se é a Lei que define os limites mínimos e máximos das alíquotas, não se poderá falar em violação ou exceção ao princípio da legalidade, quando os atos emanados do Executivo estiverem, de fato, dentro desses limites.

Na legislação do IPI as condições para a alteração de alíquotas estão estabelecidas no Decreto-Lei nº 1.199/71, pelo qual o Presidente da República pode reduzir as alíquotas até 0 (zero) ou aumentá-las em até 30 (trinta) pontos percentuais da incidência fixada em lei.²⁸³

No caso do ICMS, as alíquotas são fixadas por lei ordinária do Estado-Membro ou do Distrito Federal, mas há peculiaridades.

Segundo o disposto no artigo 155, § 2, incisos V e VI, da CF/88,²⁸⁴ é facultado ao Senado Federal estabelecer, por meio de resolução de iniciativa de um terço dos seus membros e aprovada por maioria absoluta, as alíquotas mínimas do ICMS para operações internas, e por meio de resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovação de dois terços dos seus membros, as alíquotas máximas, também para operações internas. Se não houver deliberação em contrário dos Estados-Membros por meio de convênios, as alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.²⁸⁵

²⁸³ Porcentagem difere de pontos percentuais. Ex: Aumento de 50% sobre a alíquota existente de 30%, significa elevar a alíquota para 45%. Já o aumento de 30 pontos percentuais sobre a alíquota existente de 30% significa elevar a alíquota para 60%.

²⁸⁴ "Art. 155. (...)

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

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;"

²⁸⁵ Há duas Resoluções do Senado Federal relativas ao estabelecimento de alíquotas do ICMS. 1) Resolução 22/89, fixando alíquota de 12% para operações e prestações interestaduais, e de 5% para operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo. 2) Resolução 95/96 fixando alíquota de 4% na prestação de serviço de transporte aéreo interestadual de passageiros, carga e mala postal.

Assim, autorizados pelo Poder Legislativo a alterar as alíquotas dos tributos de sua competência, os chefes dos Poderes Executivos Federal e Estaduais podem fazê-lo. O meio normativo adequado para tanto é o Decreto. No caso do Poder Executivo Federal, há autores que afirmam que o Presidente da República poderá alterar alíquotas por meio de medida provisória.²⁸⁶

De toda sorte, o que o legislador e os chefes dos Poderes Executivos devem levar em conta no momento de estabelecer as alíquotas do IPI e do ICMS é a essencialidade ou não *do produto, da mercadoria e/ou do serviço*, em regime de comparação entre esses bens e/ou serviços.

Ao realizarem as mencionadas *comparação e seleção*, o legislador e o administrador necessitam ter em mente que para produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais não deve haver tributação, e se houver, que seja a menor. Para aqueles bens ou serviços que não são essenciais, as alíquotas poderão ser mais elevadas, mas dentro dos limites estipulados em lei e de acordo com o critério da essencialidade.

3.8. O PODER JUDICIÁRIO E QUESTÕES PRÁTICAS

Infelizmente são escassas as discussões, e em conseqüência, os pronunciamentos judiciais a respeito do tema da seletividade em matéria tributária.

O caso judicial mais noticiado relativo à seletividade refere-se à tributação do açúcar pelo IPI de forma diferenciada conforme a região de localização do produtor.

²⁸⁶ VIEIRA, José Roberto. *Imposto sobre produtos industrializados: atualidade,...* Justiça..., p. 555.

Trata-se da Lei nº 8.393/91, que estabeleceu política de preço nacional e unificado para o açúcar de cana, mas instituiu alíquota de 18% para as respectivas operações de saída (que antes não eram tributadas pelo IPI), prevendo uma isenção total do imposto para a produção ocorrida nas áreas de atuação da SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste) e da SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia), bem como autorizando ao Poder Executivo a reduzir, em até 50% (cinquenta por cento), a alíquota do imposto incidente sobre a produção do açúcar de cana ocorrida nos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo.²⁸⁷

A partir da referida legislação, o Decreto nº 420/92 impôs a tributação de 18% para as regiões Sul e Sudeste, a reduzida, de 9% para os Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, e a isenção para a produção nas áreas da SUDENE e da SUDAM.

A questão foi levada ao Poder Judiciário, onde se questionou a referida legislação sob os seguintes e principais argumentos: 1) é vedado instituir imposto que não seja uniforme em todo o território nacional (art. 151, inciso I, da CF/88); 2) na verdade o que houve foi a concessão de privilégios aos produtores das regiões Norte e Nordeste e não política de desenvolvimento sócio-econômico regional, pois o preço do açúcar aos consumidores finais era nacional e unificado, o que acarretaria um lucro maior nas operações com açúcar para os produtores do Norte e do Nordeste, que receberiam dos consumidores o mesmo preço pelo açúcar vendido mas não arcariam com o ônus do tributo, em detrimento dos produtores das demais regiões; 3) o açúcar é alimento essencial, incluído

²⁸⁷ Lei nº 8.393/91: "Art. 2º. Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam).

Parágrafo único. Para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, é o Poder Executivo autorizado a reduzir em até cinquenta por cento a alíquota do IPI incidente sobre o açúcar nas saídas para o mercado interno."

na cesta básica, disciplinada pelo Decreto-lei nº 399/38, sendo vedada a sua tributação em função da seletividade aplicável ao IPI.

A política nacional de preços unificados do açúcar de cana foi extinta e a revogação total do artigo 2º da Lei nº 8.393/91 ocorreu com a edição da Lei nº 9.532/97.²⁸⁸

Mesmo havendo precedentes favoráveis aos contribuintes,²⁸⁹ muitas decisões infelizmente têm sido contrárias às suas pretensões,²⁹⁰ sendo de destacar que nos julgados “desfavoráveis” a ênfase não seu deu à seletividade e ao seu critério de essencialidade, mas na dicção do artigo 151, inciso I, da Constituição Federal,²⁹¹ que proíbe a instituição de impostos não uniformes em todo o território nacional, admitindo a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio e o desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país, e essa tributação diferenciada tem sido interpretada como incentivo, não obstante os fortes argumentos dos contribuintes, acima noticiados.²⁹²

²⁸⁸ "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO IPI AÇÚCAR DE CANA ALÍQUOTA RECONHECIMENTO DO PEDIDO PREJUDICIALIDADE DO RECURSO. Com a edição da IN nº 67/98, a partir da Portaria MF nº 189/95, deixou de existir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, prevista pela Lei nº 8.393/91, não podendo mais ser cobrado a alíquota de 18% do IPI sobre açúcar de cana, a partir de então. Recurso Provido." (STJ. RESP 233.682, DJU 20.03.2000)

²⁸⁹ TRF da 3ª Região. AG 97.03.021173-9-SP. 6ª Turma. Relatora Marli Ferreira. DJ 20/05/1998, p. 466; TRF da 3ª Região. AI 97.03.013276-6. 4ª Turma. Relatora Lúcia Figueiredo. J 17/12/97; TRF da 1ª Região. AI 1997.01.00.016425-3. 3ª Turma. Relator Tourinho Neto. J. 05/08/97.

²⁹⁰ TRF da 1ª Região. AC 2000.34.00041441-8/DF. 4ª Turma. Rel. Italo Fioravanti Sabo Mendes. DJ 23/05/2003, p. 133; TRF da 2ª Região. AMS 39449. 4ª Turma. Relator Fernando Marques. DJ 13/11/2001; TRF da 4ª Região. AMS 74734. 1ª Turma. Relatora Maria Lúcia Luz Leiria. DJ 17/12/2003, p. 312; TRF da 5ª REGIAO. AC 75760. 4ª Turma. Relator Edilson Nobre. DJ 26/11/2002, p. 568; STJ. RESP 443041. 2ª Turma. Relator Franciulli Netto. DJ 15/09/2003, p. 294; STF. RE 344331- PR. 1ª Turma. Rel. Ellen Gracie. DJ 14/03/2003, p. 40; TRF da 4ª Região. AMS 2002.70.03.000701-9, 2ª Turma. Rel. Dirceu de Almeida Soares, DJ 21/05/2003.

²⁹¹ "Art. 151. É vedado à União:

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

²⁹² Sobre incentivos fiscais, ver: FERRAZ. Roberto Catalano Botelho. **Incentivos fiscais – um enfoque constitucional.** In Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Ed. Síntese, nº 28, nov/dez, 2002.

Nos julgados sobre o IPI diferenciado nas operações de saída de açúcar são poucas e breves as considerações sobre a seletividade e essencialidade, sendo oportuna a transcrição das seguintes palavras da Desembargadora Marli Ferreira:

“Entretanto, se por um lado a norma constitucional não estabelece o conceito de essencialidade ou a forma de se aferi-la, cabe à doutrina e a jurisprudência fornecer sustentáculos razoáveis, para que não seja conferido ao legislador ordinário armas eficazes para espancar o princípio constitucional e, então, possa ele dizer que produtos absolutamente supérfluos sejam tidos como essenciais e produtos essenciais sejam tributados pesadamente como se supérfluos fossem.

Aliomar Baleeiro, neste exercício, ensina-nos que seletividade ‘quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécie de mercadorias’. E, ainda, que trata-se de dispositivo ‘endereço ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser’ (Direito Tributário Brasileiro – Ed. Forense – 10ª Edição).

*Alicerçando-se no raciocínio até então vazado, seria lógico afirmar que o papel de parede, cuja alíquota do IPI é de 12%, seria produto de necessidade tamanha que mereça tratamento mais benéfico que o açúcar de cana, tributado em 18%? E, na mesma esteira, deveria ter tratamento diferenciado as bolachas ‘waffles’ (com alíquota de IPI de 0%), o catchup (à alíquota de 0%), a gelatina (à alíquota de 0%), os lenços de maquiagem (à alíquota de 15%), ...?”²⁹³
(Grifos no original.)*

Outra discussão que se trava perante o Supremo Tribunal Federal - STF em relação ao IPI é a relativa ao direito do contribuinte ao crédito do imposto quando da utilização de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não-tributados. Sustentam os contribuintes, entre outras razões, que o impedimento ao aproveitamento do crédito viola a não-cumulatividade. De outro lado, uma das alegações da Fazenda Nacional para requerer a

²⁹³ Relatora nos autos do AI nº 97.03.021173-9, do TRF da 3ª Região.

restrição ao crédito é a de que a seletividade estaria sendo aplicada às avessas, eis que nas operações com produtos supérfluos, que são tributados com as alíquotas mais elevadas, o valor do crédito relativo aos insumos também seria mais elevado, recaindo sobre o Estado um ônus indevido e contrário à dicção do artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal. Neste caso a alegação do Fisco não se sustenta porque se comprova, mediante a simples análise dos aspectos financeiros da operação, que se não for admitido o direito de crédito o tributo se torna cumulativo, e a ordem constitucional é clara ao estabelecer a não-cumulatividade, que deve atingir operações com produtos industrializados, sejam eles essenciais ou não. Ademais, invoca-se a seletividade sem qualquer referência sobre o seu significado, que ainda não foi objeto de análise nem discussão aprofundada pelo Judiciário, e o Supremo Tribunal Federal dificilmente o fará nesse julgamento eis que a questão de fundo é a não-cumulatividade.²⁹⁴

Portanto, a seletividade e seu critério de essencialidade, quando mencionados, não foram suficientemente debatidos. Relativamente ao julgamento da tributação diferenciada do IPI sobre o açúcar aguarda-se o julgamento de arguições de inconstitucionalidade suscitadas para o Plenário do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na esperança de que a questão seja enfrentada.²⁹⁵

Se escassos os pronunciamentos judiciais em relação à seletividade aplicada ao IPI, mais ainda no que diz respeito ao ICMS.

Com relação ao imposto estadual, houve no STF o julgamento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN, em que foi suscitada a essencialidade do leite *in natura*.²⁹⁶

²⁹⁴ STF. Plenário. RE 353.657/PR. Relator Ministro Marco Aurélio. Informativo do STF nº 361/2004.

²⁹⁵ TRF da 3ª Região. AMS 93.03.110492-7 e AMS 96.03.088804-4, Rel. Des. Diva Malerbi.

²⁹⁶ STF. ADIN 84-5-MG. Tribunal Pleno. Rel. Ilmar Galvão. DJ 19/04/96.

O então Governador de Minas Gerais ajuizou a noticiada ADIN contra a Assembléia Legislativa Estadual, ao argumento de que constou indevidamente, na Constituição daquela unidade da Federação, dispositivo estabelecendo a não incidência do ICMS sobre as saídas de leite *in natura* para consumo em operações internas²⁹⁷, o que violaria o artigo 155, § 2º, XII, alínea 'g', da Constituição Federal²⁹⁸ e acarretaria a redução de quatro pontos percentuais na arrecadação do Estado.

Por conta dessa ADIN Ruy Barbosa Nogueira elaborou parecer, no qual defendeu a improcedência do pedido do Governador de Minas Gerais, inclusive ao argumento de que o leite é essencial e por isso não deve ser tributado.²⁹⁹

No entanto, a questão da seletividade e seu critério de essencialidade em relação ao leite *in natura* não foi discutida no STF porque prevaleceu o entendimento de que os dispositivos da Constituição Estadual estavam eivados de vícios formais. Os Senhores Ministros consideraram que somente um convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal poderia instituir ou prever casos de não incidência, incidência parcial ou isenção tributárias, e não se debruçaram na análise das questões de mérito da demanda.

Vale registrar que constou do voto do relator a afirmação de que a seletividade é facultativa no ICMS (conforme a literalidade do texto constitucional). Porém, não foram feitas outras considerações a respeito.

²⁹⁷ Além de não incidência sobre encargos financeiros incorporados ao valor de operações de venda a prazo, realizada mediante sistema de crediário diretamente a consumidor final, e isenção para microempresas, pequenos e miniprodutores rurais. STF. ADIN 84-5-MG

²⁹⁸ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

Outra hipótese que tem sido discutida, mas nem sempre levada ao Poder Judiciário sob o enfoque da essencialidade, é relativa à incidência do ICMS sobre operações com energia elétrica.³⁰⁰ A Nona Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo considerou que a seletividade é facultativa ao ICMS, e que não é inconstitucional a previsão de alíquotas “progressivas” em relação à quantidade de energia elétrica consumida. Com esses fundamentos, julgou improcedente um pedido de redução de alíquota de ICMS a uma fábrica consumidora de energia elétrica que havia feito a solicitação com base na previsão de seletividade em função da essencialidade do serviço.³⁰¹

Hugo de Brito Machado Segundo afirma que para o ICMS não há que se falar em progressividade, mas em seletividade, e que esta, apesar de facultativa, *se for adotada* - o que geralmente ocorre por ser comum os legisladores estaduais estabelecerem diferentes alíquotas para o imposto – *deverá obrigatoriamente obedecer ao critério da essencialidade*, e sendo a energia elétrica essencial, a tributação sobre operações com a mesma precisa obedecer esse critério, o que não se têm verificado.³⁰²

De fato, se no início do século XX foi discutível a essencialidade da energia elétrica, atualmente a sua ausência é capaz de causar verdadeiros colapsos, bem assim outros itens de consumo.

A importância e necessidade da energia elétrica, assim como dos combustíveis e dos serviços de telecomunicação, na vida particular e para qualquer empresa, seja industrial, comercial ou prestadora de serviços, é praticamente inquestionável. Sob o ponto de vista particular, para

²⁹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Constituição de 1988. A seletividade...**

³⁰⁰ São mais freqüentes as discussões sobre a possibilidade ou não da utilização dos créditos de ICMS pagos sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações na compensação com os débitos do imposto nas operações futuras de comercialização de mercadorias, com vistas à observância da não-cumulatividade. Ver STJ, RESP 518656, Rel. Ministra Eliana Calmon.

³⁰¹ Autos de Apelação Cível 9.036-5/8. Acórdão 53777. J. 22/04/1998.

³⁰² MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. **A Tributação...**, p. . 74. Segundo o autor o STF acolheu o entendimento de que a progressividade é aplicável a impostos pessoais e sobre o patrimônio, nos RE 153771/MG - DJ 05/09/97; RE 196337/SP - DJ 14/08/98 e RE 248892 - DJ 31/03/00.

adequar-se à vida em sociedade, à vida digna conforme o tempo e o lugar, conforme a evolução do estado da técnica, pelo mínimo de conforto. Sob o ponto de vista social, coletivo, esses bens são praticamente fontes de produção, bens essenciais ao desenvolvimento de praticamente a totalidade das atividades econômicas.

Para demonstrar a veracidade de tais argumentos, lembre-se do caso do “apagão” ocorrido em Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina, em outubro de 2003.³⁰³

Veja-se ainda as conseqüências de fenômeno da mesma natureza ocorrido em New York, em agosto de 2003.³⁰⁴

A partir das reflexões até agora desenvolvidas, se e quando o Poder Legislativo, ou o Executivo, der tratamento mais gravoso a produto,

³⁰³ Gazeta do Povo, 02 de novembro de 2003. Cidade ficou sem energia elétrica por 53 horas. Florianópolis ainda enfrenta a falta de água. Alguns serviços não foram totalmente normalizados após o apagão. Florianópolis Funcionava bem, até a manhã de ontem, depois de 24 horas de operação, o sistema implantado emergencialmente para restabelecer a energia elétrica na ilha de Santa Catarina, que comporta 85% do território de Florianópolis. Cerca de 300 mil pessoas ficaram sem luz e água por 53 horas. O trânsito, que se tornou muito complicado durante os dois dias de blecaute, ontem foi normalizado. Apenas a Ponte Colombo Salles, onde ocorreu a explosão que resultou no apagão continua interditada. De acordo com a Centrais Elétricas de Santa Catarina (Celesc), nenhum bairro estava sem energia ontem pela manhã. Parte da cidade, porém, ainda não contava com o abastecimento de água, que só hoje deve ser normalizado totalmente, segundo a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (Casan). A telefonia celular, que ficou parcialmente afetada, também tinha voltado a operar. (...). Agência Folha. 31/10/2003 - 23h02. Silvia Freire. Prejuízo causado pelo apagão em Florianópolis é estimado em R\$ 30 mi. (...). **O valor foi divulgado hoje pela CDL (Câmara de Dirigentes Lojistas) e teve como base a média de arrecadação diária de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) pelo comércio da capital.** (...) É possível, no entanto, que o setor de bares e restaurantes da ilha tenham acumulado um prejuízo maior. Além de não terem aberto ao público, a maioria deles perdeu os estoques que mantinham sob refrigeração. (...).

³⁰⁴ Revista Veja. Ed. Abril. Edição 1816. 20 de agosto de 2003. Nova York parou de novo. Blecaute deixa 50 milhões de americanos às escuras e faz a metrópole reviver o pesadelo de 11 de setembro. José Eduardo Barella. Nova York ficou sem energia elétrica às 4 horas da tarde de quinta-feira. O metrô parou, os semáforos deixaram de funcionar e os celulares ficaram mudos. (...) O calor sufocante de 32 graus e a aproximação do fim do horário de expediente levaram uma multidão a invadir as ruas. Em meia hora, Nova York estava mergulhada no caos. (...) Nada se compara aos transtornos causados em Nova York. Assim que o sol se pôs, a silhueta escura dos prédios mais altos e os luminosos apagados da Times Square indicavam que a noite seria longa. Milhares de pessoas que trabalham em Manhattan e moram em cidades vizinhas ou em bairros distantes dormiram ao relento por causa da falta de transporte. (...) Os bombeiros

mercadoria ou serviço essencial em relação a outro que não o seja, nada impede que o Poder Judiciário averigüe se os critérios de tributação adotados foram adequados, e se não houverem sido, assim o declare.

Não somente não há impedimento como há dever do Poder Judiciário analisar essas questões e se pronunciar, pois é pela intervenção do Estado, do qual o Judiciário é integrante, que se busca a preservação de ditames constitucionais, no momento e no local considerados.

O entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho sobre o papel do Poder Judiciário é que o contribuinte pode sim provocá-lo para que declare se determinado produto, mercadoria e/ou serviço é ou não essencial:

*“... o conceito de mercadoria supérflua não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, ‘a luz do critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.”*³⁰⁵

Roque Antônio Carrazza também sustenta que o Poder Judiciário está apto a controlar o cumprimento da seletividade:

“Embora haja uma certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da ‘essencialidade das mercadorias e dos serviços’, tais expressões, embora um tanto quanto fluidas, possuem um ‘conteúdo mínimo’, que permite se afira se o princípio em tela foi ou não, observado, em cada caso concreto. (...) Se o Poder Legislativo der um tratamento mais gravoso à comercialização de uma mercadoria suntuária do que a de um gênero de primeira necessidade, nada impede que o interessado pleiteie e obtenha a tutela judicial.

tiveram de apagar sessenta incêndios, a maioria por acidentes causados pelo uso de velas, e atender a 800 chamados de pessoas presas em elevadores. (...).”

³⁰⁵ COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Comentários...**, p. 238.

*Com efeito, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance das expressões 'essencialidade das mercadorias e dos serviços'. Não estamos sustentando que o Judiciário vai legislar, no lugar do Legislativo, mas averiguar se os critérios adotados por este Poder foram adequados e racionais. Se concluir que a legislação ultrapassou os critérios de razoabilidade e bom senso ao revogar, por exemplo, uma isenção sobre a venda de remédios, tornando-a mais tributada que a comercialização de ração para gatos, poderá perfeitamente restabelecer o benefício fiscal.”³⁰⁶
(Destques no original).*

Para André Malta Martins o legislador deve efetuar a seleção dos bens e serviços essenciais e graduar as alíquotas conforme o critério da essencialidade, podendo o contribuinte recorrer ao Poder Judiciário se eventualmente algum item essencial ficar de fora da sua categoria, sendo imperativo a intervenção deste Poder para assegurar a ordem constitucional.³⁰⁷

Como a essencialidade ou não de um bem ou serviço é variável no espaço e no tempo, e como o Direito por excelência não é uma Ciência exata, merecem detidas reflexões essas questões, inclusive as já levadas à análise pelo Judiciário, ainda que à primeira vista essas reflexões sejam “contrárias à jurisprudência”.

Aliás, não fosse o enfrentamento da jurisprudência “consolidada há vinte anos” pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, vários indivíduos continuariam sendo presos, processados, julgados e condenados sem defesa por advogado, o que hoje é inadmissível por ser corolário do princípio do devido processo legal. No entanto, na década de sessenta essa prática que hoje é considerada essencial era tida como um benefício concedido pelo Estado Federado aos réus que estivessem em “condições especiais”, sem que existissem parâmetros definidos sobre o que seriam exatamente essas condições, que precisavam ser

³⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, p. 299-300.

³⁰⁷ MARTINS, André Malta. **O ICMS e os produtos...**, p. 94-95.

averiguadas caso a caso.³⁰⁸ A partir de um pedido de Clarence Earl Gideon é que foi modificada a jurisprudência norte-americana, o que mereceu registro na literatura e no cinema.³⁰⁹

Tal qual a situação de Clarence Earl Gideon, que provocou o Poder Judiciário norte-americano a analisar se suas condições eram ou não especiais e obteve a análise necessária de seu caso concreto, é possível aos contribuintes provocar o Poder Judiciário a analisar operações tributadas pelo IPI e/ou pelo ICMS, para verificar se os itens submetidos à tributação são ou não essenciais, e diante de uma resposta afirmativa, assim o declarar e adequar a alíquota aplicável, determinando a exclusão da tributação ou a incidência da menor alíquota entre as previstas.

O Poder Judiciário, por sua vez, frente à provocação do contribuinte, pode e deve enfrentar com mais profundidade a questão da seletividade, deixando de adotar simplesmente decisões anteriores, que finalizaram os debates ao argumento de que o juiz não pode intervir na esfera do Poder Executivo,³¹⁰ para analisar os casos concretos e rever tal entendimento em face do conceito constitucional de essencialidade, determinando a observância dos ditames constitucionais, sem que tal atitude represente "legislar de forma positiva", porque diante do abuso por parte dos outros Poderes, estar-se-á na verdade realizando a jurisdição pela limitação, pelo impedimento na utilização ou pela supressão do ordenamento jurídico tributário da exação indevida. Poderá e deverá o Judiciário lançar mão da comparação entre bens e/ou serviços e respectivas alíquotas, aplicando o direito aos fatos que lhes forem submetidos.

³⁰⁸ Além das condições de pobreza, analfabetismo, segregação racial, domínio das faculdades mentais, a Suprema Corte havia concedido direito a defesa por meio de advogado a um réu que também era advogado, mas que nas condições em que se encontrava, levando-se em conta inclusive aspectos psicológicos, não poderia promover plenamente sua própria defesa.

³⁰⁹ Lewis. Anthony. **Gideon's Trumpet**. Vintage Books, 1989, USA.

³¹⁰ Nesse sentido, desfavorável aos contribuintes: STJ, RESP 437.666-PR. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux, DJ 19/05/2003; TRF da 4ª Região. AMS 2002.70.03.000701-9. Rel. Des. Dirceu de Almeida Soares.

CONCLUSÕES

1. O IPI e o ICMS são impostos sobre o consumo, para os quais está prevista a seletividade das alíquotas conforme a essencialidade do produto, mercadoria e/ou serviço. Tais impostos não realizam, necessariamente, a capacidade contributiva, porque: são regressivos (fenômeno pelo qual pessoas com diferentes e até mesmo opostas capacidades contributivas suportam a mesma carga tributária); o repasse ou não de eventuais reduções da carga tributária dependerá das circunstâncias de competitividade entre os agentes econômicos; a seletividade é objetiva, deve partir da análise do bem ou serviço e não das condições pessoais e particulares daquele que suportará o ônus financeiro pelo pagamento do tributo pelo fenômeno da repercussão.
2. Na repercussão econômica *pode* ocorrer o repasse do valor dos tributos, pelo agente econômico, ao preço final do produto, mercadoria ou serviço ao consumidor, mas não é recomendável presumir a realização concreta desse repasse. A presença ou não da repercussão econômica somente é verificável caso a caso. Na repercussão jurídica é irrelevante a ocorrência ou não da repercussão econômica, não importando se houve ou não repasse que submeta o consumidor a suportar o ônus pelo pagamento do tributo, pois o responsável pelo pagamento é aquele indicado pela lei.
3. São princípios constitucionais aplicáveis também ao Direito Tributário Brasileiro a segurança jurídica, a legalidade e estrita legalidade (artigo 5º inciso, II e artigo 150, inciso I), a igualdade (artigo 150, inciso II) e a irretroatividade da lei (artigo 150, inciso III, 'a'). Há ainda outras limitações ao poder de tributar, como o não-confisco (artigo 150, inciso IV), a uniformidade da tributação (artigo 151, inciso I), a indelegabilidade de competência tributária (artigos

48, inciso I, 150, inciso I), a anterioridade (artigo 150, inciso III, 'b' e 'c') e a capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º).

4. A capacidade contributiva tem por objetivo que os contribuintes participem da arrecadação tributária na medida de suas disponibilidades, devendo ser mais tributados que os outros aqueles indivíduos possuidores de maior capacidade de contribuir com o Erário. A capacidade contributiva se aplica de formas diversas às espécies tributárias, e mesmo entre tributos da mesma espécie. Nos impostos pessoais a realização da capacidade contributiva não só pode como deve ocorrer. Nos impostos reais sobre o patrimônio é possível realizar-se a capacidade contributiva. Em ambos os casos têm-se utilizado a progressividade das alíquotas, embora seja possível fixar as alíquotas e fazer variar apenas a base de cálculo, podendo ser alcançada com essa prática uma tributação mais igualitária. Sob o ponto de vista dos impostos sobre o consumo, a capacidade contributiva apresenta duas modalidades, a genérica e a específica. Poder-se-ia denominar de *capacidade contributiva genérica* aquela prevista no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal de 1988, denominada de subjetiva para os impostos pessoais, e que representa a medida das condições de cada indivíduo de contribuir com a arrecadação tributária. Poder-se-ia denominar de *capacidade contributiva específica* aquela situação em que um indivíduo *manifesta*, em uma operação de consumo isoladamente considerada, capacidade contributiva que não corresponde àquela genérica. Traçando-se um paralelo, a capacidade contributiva genérica seria, nos impostos sobre o consumo, similar à capacidade contributiva subjetiva nos impostos pessoais. Já a capacidade contributiva específica não pode ser considerada similar à capacidade contributiva nos impostos reais sobre o patrimônio. Nestes o bem demonstra capacidade. No consumo, especialmente de bens essenciais, a aquisição dos mesmos não revela necessariamente a capacidade contributiva. No caso do IPI

e do ICMS está previsto pela Constituição Federal o regime seletivo de fixação de alíquotas, através do qual é possível amenizar a regressividade.

5. Seletividade é regra constitucional, técnica de tributação aplicável ao IPI e ao ICMS, que estabelece a graduação das suas alíquotas conforme a essencialidade dos bens e/ou serviços, e a essencialidade deve ser objetivamente considerada e não avaliada conforme as características da pessoa que suportará o ônus pelo pagamento do tributo. A presunção de essencialidade ou não de itens de consumo pode ser feita, mas será relativa. A partir da interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, essencial é conceito objetivo pelo qual se verifica 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 os todos os itens referidos. E há ainda outros artigos do texto constitucional indicando produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais como, por exemplo, as referências aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão sonora, de sons e imagens e de energia elétrica (artigos 21 e 22); ao meio ambiente – itens que auxiliem no combate à poluição, na preservação das florestas, da fauna e da flora (artigos 23, inciso VI e 170, inciso VI); ao gás natural, o petróleo e seus derivados, os combustíveis e os minerais (artigos 155, § 3º e 177). O enquadramento de bens e/ou serviços na categoria dos essenciais, do ponto de vista individual ou coletivo (e das pessoas físicas e jurídicas), é variável no tempo e no espaço, e

pela comparação de itens tributáveis de uma mesma categoria é que melhor se vislumbra e realiza a seletividade.

6. Além da Constituição Federal há legislação que pode servir de ponto de partida para estabelecer a essencialidade ou não de produtos, mercadorias e/ou serviços para pessoas físicas e/ou jurídicas, como o Decreto-lei nº 399, de 30.04.1938, que dispõe sobre os itens que integram a cesta básica, a Lei nº 7.783/89 (Lei da Greve) e a Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), que em seu artigo 22 obriga a adequação, eficiência, segurança e continuidade dos serviços públicos essenciais.
7. A seletividade é obrigatória para o IPI. Torna-se obrigatória para o ICMS quando os Estados e/ou Distrito Federal selecionam mercadorias e/ou serviços e estabelecem diferentes alíquotas para o imposto. Uma vez adotada, expressa ou tacitamente, a seletividade deverá compulsoriamente obedecer o critério da essencialidade. Quanto maior o número de alíquotas previstas, em tese estará sendo mais seletiva a legislação.
8. Poucas são as discussões tributárias e os pronunciamentos judiciais sobre a seletividade nos impostos sobre o consumo, mas sob o ponto de vista dos números que retratam a composição da carga tributária, em relação às bases de incidência verifica-se que, em oposição à dicção constitucional, e em grande intensidade, operações com bens e/ou serviços de consumo que no atual momento histórico e no território brasileiro deveriam ser tratados como essenciais estão sendo responsáveis pelos maiores percentuais de arrecadação.
9. O Poder Judiciário não só pode como deve averiguar os atos dos poderes Executivo e Legislativo. Quanto aos atos relativos ao tema ora em estudo, quando provocado deve verificar se os critérios de tributação relativos aos impostos sobre o consumo estão

adequados ao conceito constitucional de seletividade/essencialidade, e se não estiverem, assim o declarar e limita-los, sem que tal atitude represente "legislar de forma positiva", pois diante do abuso, estar-se-á na verdade exercendo a jurisdição, pela limitação do ato, pelo impedimento na utilização ou pela supressão do ordenamento jurídico de exigência tributária indevida, mediante aplicação do direito ao caso concreto, onde é possível a comparação entre produtos, mercadorias e/ou serviços.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. e MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 9ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

ARNAUD, André-Jean. (direção). WILLAUME, Patrice Charles, F. X.. (Trad). **Dicionário enciclopédico de teoria e sociologia do direito**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999.

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires Fernandino. **ISS – conflitos de competência e tributação de serviços**. In Revista de Direito Tributário. São Paulo: nº 06, Ed. Revista dos Tribunais. Out/Dez/1978, p. 53-63.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

_____. **Hipótese de incidência do IPI**. Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

ÁVILA, Humberto. **Proporcionalidade e direito tributário**. In Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa. V. 1. Luiz Eduardo Schoueri (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Teoria dos princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11ª. ed. Misabel Abreu Machado Derzi (atual.). Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 7ª ed. Misabel Abreu Machado Derzi (Atual.). Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**, 15ª ed. Dejalma de Campos (atual.). Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1998.

BARRETO, Aires Fernandino. **Vedação ao efeito de confisco**. In Revista de Direito Tributário n. 64, p. 97. São Paulo: Malheiros Editores.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, 22ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

_____. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3ª ed. São Paulo: Ed. Lejus, 1998.

BLANCHET, Luiz Alberto. **Curso de direito administrativo**. Curitiba: Ec. Juruá, 1998.

BNDES. Área de Planejamento – Departamento Econômico. **Informe-se, n° 54**, abril de 2003. www.bndes.gov.br.

BNDES. Secretaria para Assuntos Fiscais. **Informe-se, n 27**, junho de 2001. www.bndes.gov.br.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**, 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1994.

BORGES, José Souto Maior. **IPTU: progressividade**. In Revista de Direito Tributário. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, n. 59/73.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do**, 05 out. 1988. 5ª ed. Curitiba: Juruá. 2004.

BRITO, Edvaldo Pereira de. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

_____. **Problemas jurídicos atuais do ICMS**. In O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Ed. Dialética, 1997.

BRUNA, Sérgio Varella. **O Poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Mutação constitucional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1997.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**, 5ª ed. Portugal. Coimbra: Livraria Almedina, 1992.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Princípios gerais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. **ICMS**, 7ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**, 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

_____. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 13ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.

_____. **Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998.

_____. Paulo de Barros. **Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados**. In Revista de Direito Público n. 11, jan/mar de 1970, p. 75/85.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

_____. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

_____. **Comentários à constituição de 1988: Sistema tributário**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996.

COLUCCI, Maria da Glória Lins da Silva e ALMEIDA, José Mauricio Pinto de. **Lições da teoria geral do processo**. Curitiba: Ed. Juruá, 1994.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Ed. Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade contributiva**. In Revista de Direito Tributário n. 55. São Paulo: Malheiros editores, p. 297. jan/mar de 1991.

_____. **IPTU – progressividade**. In Revista de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 93/239.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1993.

CRUZ, Antonio Mauricio da. **O I.P.I.: teoria e prática**. São Paulo: Mapa Fiscal, 1976.

CUNHA FERRAZ, Anna Candida da. **Processos informais de mudança da constituição: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais**. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1986.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário de acordo com a constituição de 1988**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **IPI – impossibilidade jurídica de se utilizar o imposto sobre produtos industrializados em tributação diferenciada do açúcar para produtores do sul e do nordeste**. In Revista de Direito Tributário n. 64, p. 225. São Paulo: Malheiros Editores.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**, 12ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

DWORKIN, Ronald. **Is law a system of rules?** In DWORKIN, Ronald. *The philosophy of law*. New York: Oxford University Press, 1977, p. 38-65.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A aplicação dos juros SELIC em matéria tributária**. In Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Ed. Síntese, n. 33, set/out. 2003.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**, 3ª ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

FARROCO JR, Antônio Carlos S. e MARTINS, José Roberto Baldoini. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. **CIDE – pressupostos de imposição das CIDEs – critérios constitucionais de validade para a instituição das CIDEs**. In Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Ed. Síntese, n. 34, nov/dez. 2003.

_____. **Da hipótese ao pressuposto de incidência - em busca do tributo justo**. In *Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. 1. Luis Eduardo Schoueri (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Presunção em direito tributário**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 9. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.

_____. **Repetição do indébito e legitimidade ativa no processo tributário – telecomunicações Lei 9.472/1997, art. 108.** In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n. 100/106. Ed. Dialética, 2003.

_____. **Incentivos fiscais – um enfoque constitucional.** In Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Ed. Síntese, nº 28, nov/dez, 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**, 27ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Eletrônico.** Baseado no Novo Dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Ed. Nova Fronteira, 1996.

FISCHER, Octavio Campos. **As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro.** In Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Curitiba: nº 28, 1994/95, p. 227/248.

FOLMANN, Melissa. **Interpretação constitucional principiológica & sigilo bancário.** Curitiba: Ed. Juruá, 2003.

FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998.

FREIRE, Sílvia. **Prejuízo causado pelo apagão em Florianópolis é estimado em R\$ 30 mi.** Agência Folha. 31/10/2003 - 23h02.

GARCIA, Fatima Fernandes de Souza. E OMORI, Maria Aurora Cardoso da Silva. **Princípios constitucionais tributários.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O princípio da capacidade contributiva e os impostos reais.** In Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, nº 4, 1999.

GONÇALEZ, Antônio Manoel. **Princípios constitucionais tributários.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, 3ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Os tributos municipais.** In A Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 332.

_____. **IPTU, progressividade, função social da propriedade,** In Revista de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 52/110.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional à repetição de indébito do ISS.** In *Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. V. 1. Luis Eduardo Schoueri (coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GUIMARÃES, Antônio Alberto Soares. **Princípios constitucionais tributários.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Princípios constitucionais tributários.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

HART, Herbert. **Positivism and the separation of law and morals.** In DWORKIN, Ronald. *The philosophy of law*. New York: Oxford University Press, 1977.

HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa.** Rio de Janeiro: Ed. Objetiva, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios constitucionais tributários.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Princípios constitucionais tributários.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, 6ª ed. Coimbra: Ed. Armênio Amado, 1984.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários.** São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito.** LAMEGO, José (trad). 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

LEWIS, Anthony. **Gideon's trumpet.** EUA: Vintage Books, 1989.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS.** In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Dialética, n. 62, p. 70.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**, 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

_____. **Presunções no direito tributário**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 9. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.

MARTINS, André Malta. **O ICMS e os produtos componentes da cesta básica nas Unidades da Federação**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 41, nov/dez/2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 19. Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1994.

_____. (Coord). **Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 9. Presunções no direito tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.

_____. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

MAXIMILIANO, Antônio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, 3ª ed. São Paulo. Malheiros Editores, 1995.

_____. **Curso de direito administrativo**, 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI. In **Curso de direito tributário**, 7ª ed. MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. (Coord). São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.

_____. **ICMS. Teoria e prática**, 2ª ed. São Paulo: Ed. Dialética, 1996.

_____. **IPTU – A função social da propriedade e a progressividade das alíquotas**. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Dialética 01/41.

_____. **Presunções no direito tributário**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 9. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984.

_____. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

MENEZES, Paulo Lucena de. MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di diritto tributario**. Settima Edizione. Torino: UTET. 1984.

MUNIZ, Ian de Porto Alegre. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. Versão espanhola de Grundsätze Gerechter und Ökonomisch Rationaler Steuerpolitik. J. C. B. Mohr, Tübingen, 1970. JOSÉ ZAMIT FERRER (trad.). Publicada pelo Instituto de Estudos Fiscales, Madrid, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**, 14ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995.

_____. **Constituição de 1988. A seletividade em função da essencialidade dos produtos, das mercadorias e dos serviços**. In Direito Tributário Atual. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Vol 10, 1990.

_____. **Problemas do imposto de consumo**. In Revista de Direito Administrativo 16/230. Conferência de 10/11/1948.

OLIVEIRA, Ricardo Pariz de. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, 20ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1993.

Revista Veja. **Muito mais que H2O**. São Paulo: Ed. Abril, Seções, Para usar, Saúde. Edição 1.773, 16 de outubro de 2002.

Revista Veja. **Blecaute deixa 50 milhões de americanos às escuras e faz a metrópole reviver o pesadelo de 11 de setembro**. São Paulo: Ed. Abril, Internacional, Estados Unidos. Edição 1.816, 20 de agosto de 2003.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.

ROUSSEAU. Jean-Jacques. Iracema, Gomes, Soares e Maria Cristina Roveri Nagle (Trad.) **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. São Paulo: Ed. Ática, 1989.

Secretaria da Receita Federal. **Tributação da pessoa jurídica**. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br/estudocontributarios/tributacao dapessoajuridica. Acesso em 25 de maio de 2004.

Secretaria da Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2001 - Arrecadação Tributária. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br/arrecadação. Acesso em 28 de abril de 2004.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios constitucionais tributários**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1993.
SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, 15^a ed. Nagib Slaib Filho e Geraldo Magela Alves (Atual). Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1998.

SERRANO, Daniel Portillo. **A Teoria de Maslow**. Disponível em: <http://www.unifran.br/daltro/site/marketing/abril/maslow.htm>. 04/09/2000. Acesso em 25/04/2004.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, 3^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**, 22^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1950.

SOUZA, Gláucia Beatriz Klug Doin Vieira Marins de Souza. **Princípio da legalidade e da estrita legalidade como garantia constitucional do contribuinte**. In Temas de Advocacia Empresarial. Marins, Bertoldi & Efig Advocacia e Consultoria Jurídica S/C (Coord). Curitiba: Ed. Juruá, 1999.

SOUZA, Hamilton Dias de. **A Competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar** In "Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)". MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord). São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1994.

_____. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, Vol 1, 1998.

SUREHMA, Manual informativo da. **A qualidade da água e sua importância para a vida**. Curitiba: 1984.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In Direito Tributário Atual. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Vol 10, 1990.

TOFFLER, Alvin. **O choque do futuro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Record, 1970.

TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais**. In Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: n. 177, p. 33, 1989.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 1997.

_____. **O IPI e o princípio da seletividade**. In Revista Dialética de Direito Tributário São Paulo: Ed. Dialética, n. 18, p. 94, 1997.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**, 2ª ed. Marco Aurélio Greco (Trad.). São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Ed. Juruá, 1993.

_____. **Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática**. In Justiça Tributária. 1º Congresso Internacional de direito tributário - IBET. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1998.

VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal. **Princípio da seletividade, tipicidade cerrada, normas de interpretação e a partícula 'outros' na legislação do IPI**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 45, ano 10, julho-agosto, 2002.

VIOL, Andrea Lemgruber. **O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro**. Trabalho Premiado no IV Concurso de Monografia do Tesouro Nacional. www.receita.fazenda.gov.br.

WASLLEWSKI, Luiz Fernando VASCONCELOS, André Rogério. **Carga tributária no Brasil – 2002. Estudos Tributários 11**. Receita Federal. Brasília: abril 2003. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br.

ANEXO

Estados	Quant de Aliquotas	Especificação das Aliquotas	Decreto
Acre - AC	5	0%, 12%, 13%, 17%, 25%	Decreto nº 008 de 26 de janeiro de 1998
Alagoas - AL	4	12%, 13%, 17%, 25%	Decreto nº 35.245/91
Amapá - AP	5	4%, 7%, 12%, 17%, 25%	Decreto nº 2269, de 24 de julho de 1998
Amazonas - AM	5	4%, 7%, 12%, 17%, 25%	Decreto nº 20.686 de 28 de dezembro de 1999
Bahia - BA	6	4%, 7%, 12%, 17%, 25%, 38%	Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997
Ceará - CE	4	4%, 12%, 17%, 25%	Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997
Distrito Federal - DF	5	4%, 12%, 17%, 21%, 25%	Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997
Espírito Santo - ES	3	12%, 17%, 25%	Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002
Goiás - GO	6	4%, 7%, 12%, 13%, 17%, 25%	Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997
Maranhão - MA	4	4%, 12%, 17%, 25%	Decreto nº 19.714, de 10 de julho de 2003
Mato Grosso - MT	9	0%, 4%, 5%, 10%, 12%, 13%, 15%, 17%, 25%	Decreto nº 1.944, de 06 de outubro de 1989
Mato Grosso do Sul - MS	6	12%, 13%, 17%, 20%, 25%, 27%	Decreto nº 9.203, de 18 de setembro de 1998
Minas Gerais - MG	6	4%, 7%, 12%, 18%, 25%, 30%	Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002
Pará - PA	7	4%, 7%, 12%, 17%, 21%, 25%, 30%	Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001
Paraíba - PB	6	4%, 12%, 13%, 17%, 20%, 25%	Decreto nº 21.713, de 05 de fevereiro de 2001
Paraná - PR	7	4%, 7%, 12%, 18%, 25%, 26%, 27%	Decreto nº 5.141, de 12 de dezembro de 2001
Pernambuco - PE	10	1%, 4%, 7%, 12%, 17%, 18%, 20%, 25%, 27%, 28%	Decreto nº 14.876/91
Piauí - PI	5	4%, 12%, 17%, 20%, 25%	Decreto nº 7560/89
Rio de Janeiro - RJ	8	7%, 12%, 18%, 20%, 25%, 30%, 35%, 37%	Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000
Rio Grande do Norte - RN	5	4%, 12%, 13%, 17%, 25%	Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997
Rio Grande do Sul - RS	8	4%, 7%, 12%, 17%, 18%, 20%, 22%, 25%	Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997
Rondônia - RO	6	4%, 9%, 12%, 17%, 25%, 35%	Decreto nº 8321, de 30 de abril de 1998
Roraima - RR	5	4%, 12%, 17%, 20%, 25%	Decreto nº 4.335-E, de 03 de agosto de 2001
Santa Catarina - SC	5	4%, 7%, 12%, 17%, 25%	Decreto nº 2.870/01
São Paulo - SP	5	4%, 7%, 12%, 18%, 25%	Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000
Sergipe - SE	9	0%, 4%, 7%, 12%, 14%, 17%, 19%, 25%, 27%	Decreto nº 22.641, de 27 de dezembro de 2003
Tocantins - TO	4	4%, 12%, 17%, 25%	Decreto nº 462/97

Estados	Quant de Aliquotas	Total de Estados
ES	3	1
AL, CE, MA, TO,	4	4
AC, AP, AM, DF, PI, RR, SC, RN,	5	9
SP	6	6
PB, MG, BA, MS, GO, RO	7	2
PA, PR	8	2
RJ, RS	9	2
MT, SE	10	1
PE		