

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

---



## XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

#### **Apresentação**

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

**TRIBUTAÇÃO SELETIVA DO IPI E DO ICMS: EFEITOS DA DIVERGÊNCIA ENTRE UNIÃO E ESTADOS-MEMBROS SOBRE A CLASSIFICAÇÃO DE BENS ESSENCIAIS**

**SELECTIVE TAXATION OF IPI AND ICMS: EFFECTS PROBLEM OF DIVERGENCE BETWEEN THE UNION AND THE MEMBER STATES ABOUT THE CLASSIFICATION OF ESSENTIAL GOODS**

**Luiz Roberto Barros Farias**

**Resumo**

O presente artigo pretende demonstrar os problemas causados pela divergência de critérios utilizados pela União e os Estados-membro, na conceituação de bens essenciais para fins de tributação do IPI e do ICMS, notadamente no caso de repercussão econômica conjunta desses impostos no mesmo produto. Ao longo do trabalho será feita uma breve análise da doutrina pátria sobre o conceito de bem essencial, a fim de demonstrar que o tema precisa receber uma abordagem mais profunda. Em seguida, serão expostas algumas hipóteses para se positivar um conceito comum de essencialidade, respeitando-se a autonomia federativa. Por fim, demonstraremos a relevância social da adoção de um critério convergente de essencialidade, tanto para o IPI como para o ICMS, como forma de concretização da justiça fiscal.

**Palavras-chave:** Seletividade, Bem essencial, Justiça fiscal, Ipi, Icms

**Abstract/Resumen/Résumé**

This article aims to demonstrate the problems caused by the divergence of standards used by the Union and the member states, on conceptualizing of essential goods for tax purposes of Tax on Industrialized Goods (IPI) and Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), especially in the case of economic impact of such taxes on the same products. Throughout the paper, we give a brief analysis of the brazilian doctrine on the concept of good essential, in order to show that the subject needs a further analysis. Then we will expose some hypotheses to find a common concept of essentiality, respecting the federal autonomy. Finally, we will demonstrate the social relevance of adopting of a convergent criterion of essentiality for both IPI and ICMS, as a way to achieve fiscal justice.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Selectivity, Essential good, Fiscal justice, Ipi, Icms

## 1. INTRODUÇÃO

A maioria dos produtos produzidos e consumidos atualmente no país passa por processo de industrialização, e, portanto, o seu preço final sofre repercussão econômica tanto do Imposto de Produtos Industrializados - IPI, de competência federal, como do 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-membros.

Ambos os tributos são orientados pelo princípio da seletividade, expresso de forma semelhante nos artigos da Constituição Federal que tratam do IPI (art. 153, § 3º, I) e do ICMS (art. 155, § 2º, III).

Em relação ao IPI, a Constituição dispõe que o imposto “*será seletivo, em função da essencialidade do produto*”, enquanto em relação ao ICMS, diz que ele “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”. Apesar da similaridade da redação, existem diferentes interpretações sobre a aplicação do princípio, a depender do imposto tratado. No caso do IPI, é pacífico o entendimento de que a seletividade é de observância obrigatória. Já no caso do ICMS, discute-se a facultatividade da aplicação seletiva do imposto.

De todo modo, a aplicação da seletividade no IPI e no ICMS é guiada pela noção de essencialidade dos bens tributados. Como dito, o IPI e o ICMS muitas vezes incidem sobre os mesmos produtos, repercutindo economicamente no preço final destes. Nesses casos, há especial necessidade de se verificar quais os critérios de classificação de bens essenciais adotados pela União (IPI) e pelo Estado-membro (ICMS) na graduação dos impostos. Havendo divergência nesses critérios, a função extrafiscal da seletividade, presente em ambos os tributos, pode acabar anulada.

Como exemplo, imaginemos um bem tarifado com alíquota zero pelo IPI (considerado de grande essencialidade pela União), mas que recebe alíquota máxima do ICMS (considerado de baixa essencialidade pelo Estado-membro). Não há dúvidas de que a intenção da União em desonerar o preço final do produto restaria no mínimo enfraquecida, diante da alta carga do tributo estadual.

Além dessas hipóteses de divergência de critérios de essencialidade, também há casos em que o Estado-membro sequer aplica alíquotas seletivas, tarifando todos os bens da

mesma forma, valendo-se da suposta facultatividade que lhe seria conferida pelo art. 155, § 2º, III, da Constituição.

Assim, é necessário investigar se nos casos de incidência conjunta do IPI e do ICMS, a seletividade deste último teria de ser obrigatória, para não frustrar a cobrança seletiva do imposto federal.

Pretendemos, então, demonstrar a correlação entre os conceitos de seletividade e essencialidade presentes no IPI e no ICMS, para averiguar quais efeitos podem decorrer da divergência de critérios usados pela União e Estados-membros no escalonamento de bens essenciais.

Vale fazer a ressalva de que o presente artigo tem como principal intuito fomentar o debate sobre o tema proposto, revelando a importância do mesmo. Assim, apresentaremos mais questionamentos do que propriamente conclusões definitivas, pois estas demandarão uma pesquisa mais extensa.

## **2. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE NA DOUTRINA PÁTRIA**

Da leitura dos manuais de direito tributário, é fácil perceber que existe farta doutrina pátria sobre a regra da seletividade no IPI e no ICMS. No entanto, os autores pouco aprofundam sobre a possibilidade de que o direito positivo disponha de critérios mínimos para hierarquização da essencialidade dos bens, a fim de orientar a fixação das alíquotas desses impostos.

Também não foi encontrado nenhum estudo sobre os efeitos da divergência de critérios seletivos adotados pela União e pelo Estado-membro, principalmente no caso da repercussão econômica conjunta do IPI e ICMS no preço de um mesmo produto. Repetindo o que já foi dito na introdução, a divergência da noção de essencialidade pode acabar enfraquecendo a aplicação seletiva de ambos os tributos. Do mesmo modo, a não adoção de alíquotas seletivas no ICMS, com certeza gera mitigação do efeito da seletividade que impera no IPI.

Justamente por não haver suficiente exploração do assunto, não se encontram abordagens sobre a possibilidade de introdução de critérios de essencialidade por meio de lei complementar, seja sobre normas gerais ou sobre limitações ao poder de tributar. No máximo, chega-se a discutir a obrigatoriedade da aplicação seletiva do ICMS e a possibilidade de controle judicial do cumprimento dessa aplicação seletiva.

Vários autores chegam a estabelecer um conceito genérico do que seria um bem essencial, mas não enfrentam a questão da posituação do mesmo. Igualmente, não discutem a possibilidade/legalidade de adoção de único critério de essencialidade pela União e Estados-membros.

Nesse, Rosane Beatriz J. Danilevicz (2009, p. 229-245) limita-se a dizer que é bem essencial não só aquele que atende necessidades biológicas básicas, mas também o exigível para assegurar a adequada integração social do cidadão, com mínimo de dignidade.

Leandro Paulsen (2009, p. 86) segue entendimento semelhante, e acrescenta que a essencialidade pode ser considerada tanto em razão da natureza do produto como de sua finalidade específica.

Por sua vez, Regiane Binhara Esturilio (2008, p. 143) propõe a noção de "essencialidade objetiva" dos produtos e serviços, auferida pela generalidade da abrangência dos mesmos, e não pela condição pessoal do consumidor.

Vale, no entanto, fazer menção à lição de Alfredo Augusto Becker (2007, p. 530), que apesar de não tratar especificamente da questão da seletividade, já explicava, com fundamento na capacidade contributiva, que o legislador infraconstitucional deveria observar, em todos os tributos, ao variar sua alíquota ou progressividade, o grau de riqueza presumível do contribuinte.

O mesmo doutrinador chegou a esboçar o conceito do “mínimo indispensável” à sobrevivência de uma pessoa:

Por exemplo: constitui renda e capital abaixo do mínimo indispensável: o salário que as leis trabalhistas definem 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. (BECKER, 2007, 530-531).

Como vemos, Becker indicou, corretamente, que o princípio da capacidade contributiva pode servir de norte para a delimitação da intensidade da tributação, bem como é uma barreira constitucional para evitar abusos e distorções no escalonamento das alíquotas.

Por essas considerações, é possível dizer que a doutrina existente trata dos conceitos genéricos de seletividade e essencialidade, dispondo que, no Estado Democrático de Direito, o essencial para o indivíduo vai além de critérios biológicos, englobando também fatores sociais, morais, psicológicos e ambientais, com base na dignidade da pessoa humana, direitos sociais e defesa do meio ambiente.

No entanto, os autores não se debruçam sobre a necessidade de organização e sistematização dos critérios jurídicos de valoração dos bens essenciais, deixando em aberto os problemas acima expostos.

### 3. EM BUSCA DE UM CONCEITO COMUM

É corrente o entendimento da jurisprudência<sup>1</sup> de que a classificação da essencialidade de bens, para fins de aplicação seletiva do IPI e do ICMS, seria ato incluído na discricionariedade do Executivo Federal e do Legislativo Estadual, respectivamente, na graduação das alíquotas desses impostos.

Desde já cumpre ressaltar que a escolha do grau de essencialidade dos produtos, para fins de tributação seletiva, tem fortes reflexos na sociedade, por ser um dos fatores disponíveis ao Estado de decidir quais bens serão mais ou menos acessíveis à população, a depender da capacidade de renda de cada um. Dessa forma, a tese de que a valoração da essencialidade escaparia do campo jurídico por ser atividade discricionária merece ser vista com bastante atenção, já que "*as teorias sobre o objeto direito em momento algum deixam de cumprir um papel ideológico*", no dizer de Clemérson Merlin Cléve (1985, p. 178).

Feito esse alerta, é preciso verificar a relevância da noção de essencialidade para concretização da justiça fiscal e redistributividade, as quais são finalidades inerentes ao sistema tributário, como resalta o professor de Direito Econômico da USP Diogo R Coutinho, em sua tese de livre-docência (2013, p. 80).

Ricardo Lobo Torres (1997, p. 98-99), ao tratar da seletividade do IPI, defende que há discricionariedade do ente competente na valoração da essencialidade dos produtos, para fins de graduação da incidência do tributo, uma vez que o direito positivo não conteria regras para graduar a necessidade social de cada bem. De outra banda, afirma que esta liberdade estaria limitada por alguns fatores, como a impossibilidade de aplicar maior carga tributária sobre bens mais essenciais ou necessários.

No entanto, parece haver uma contradição lógica nessa conclusão, pois se o legislador possui liberdade em definir seu próprio conceito de bens essenciais, não seria possível falar em limitação dessa discricionariedade por conta de critérios externos de essencialidade/necessidade, já que o direito positivo não disporia dos mesmos.

Em contraponto, parece mais sensato o entendimento de Eduardo Domingos Bottalo (2009, p. 65), que entende sempre ser possível averiguar, no caso concreto, se houve respeito à seletividade, por meio da técnica da comparação com a alíquota aplicável a cada produto. Sustenta ainda que o Judiciário teria competência para interferir no parâmetro utilizado para

---

<sup>1</sup> Nesse sentido: STJ - RMS 32.425 ES; TRF-1 AC 39510 GO; TRF-3 - AMS 41094 SP; TRF-4 AMS 17397 PR; TJ/PR AC 3767304; TJ/SP AC 2014.0000327946.

variando alíquotas em razão da essencialidade, para assegurar a observância da regra constitucional da seletividade.

Diante desse cenário, é certo que gera insegurança considerar a essencialidade como um conceito indeterminado, a ser preenchido de forma discricionária pelos órgãos competentes para fixar as alíquotas do IPI e do ICMS, sem que se permita o controle à luz das disposições constitucionais.

Nesse momento, vale fazer menção à pertinente crítica feita por Eros Grau (2008) ao tratamento dado pela doutrina brasileira ao conceito de discricionariedade, por entender que há confusão entre a atividade discricionária (juízos de oportunidade) e a atividade de interpretação do direito (juízos de legalidade):

Penso ter bem demonstrado dois equívocos, determinantes de uma série de outros, que deles se desdobram, na posição adotada por grande parte da nossa doutrina em relação à discricionariedade: em primeiro lugar, a admissão da existência de 'conceitos indeterminados', no que se faz confusão entre conceito e termo (expressão do conceito) e a distinção entre noção e conceito é ignorada; em segundo, a indistinção entre juízos de legalidade e juízos de oportunidade. Não se dão conta, quantos incidem nesses erros, de que estão a superpor e identificar a atividade discricionária da Administração com a atividade de interpretação do direito. (GRAU, 2008, p. 205)

O autor chega a afirmar que a discricionariedade seria um "*cavalo de tróia*" inserido no ordenamento, afim de subverter e fragilizar o princípio da legalidade (GRAU, 2008, p. 195). Apesar de a abordagem direcionar-se à atividade da Administração, é possível transportá-la para o objeto deste estudo, no sentido de questionar o tratamento da essencialidade como conceito indeterminado.

Não se olvida que a proposta levantada neste trabalho - de buscar um sentido comum de bens essenciais - pode sugerir enfraquecimento da participação e autonomia do Estado-membro no pacto federativo. No entanto, como lembra Gabriel Ivo (1887, p. 93), em obra específica sobre o poder constituinte decorrente, a liberdade de gestão dos próprios assuntos, conferida ao Estado-membro dentro da federação, é balizada pela própria Constituição Federal.

Nessa esteira, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 277) deixa claro que, na busca da igualdade no campo tributário, o legislador não pode prescindir da análise da relevância econômica e social dos sujeitos e fatos submetidos à regra tributária. Por isso, não há dúvidas que, no campo do IPI e do ICMS, a noção de essencialidade é o ponto comum que permite a concretização da justiça tributária na cobrança desses impostos. No mesmo sentido, Henry

Tilbery (1990, p. 2969-3031) ressalta que seletividade em função da essencialidade do produto pode servir para melhorar a distribuição de renda, efetivar a justiça fiscal e estimular e desestimular o consumo de certos produtos.

Assim, a problemática da divergência do conceito de essencialidade entre União e Estado-membro ganha destaque principalmente quando o IPI e o ICMS repercutem no preço final de um mesmo bem. Nesses casos, é comum que o IPI incida em alíquotas inferiores em produtos considerados essenciais pelo legislador federal, enquanto o ICMS é cobrado em alíquota máxima, seja por um juízo diverso de essencialidade ou porque o Estado-membro sequer adota alíquotas seletivas.

Em tais situações, parece que não é possível endossar a tradicional diferenciação realizada pela doutrina e jurisprudência de que a seletividade é obrigatória para o IPI (deverá ser seletivo) e facultativa para o ICMS (poderá ser seletivo), feita a partir de uma interpretação literal dos arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III, da Constituição. Apesar da enorme importância na arrecadação dos Estados, e, conseqüentemente, dos Municípios (por meio da repartição de receitas), o efeito extrafiscal do ICMS não pode ser relegada a uma mera opção estatal.

Diz-se isso, primeiro, porque o simples fato de duas normas serem redigidas com palavras diversas não impede que tenham estruturas normativas semelhantes<sup>2</sup>, até porque os legisladores "*incorporam na lei as contradições da linguagem*" (COÊLHO, 2013, p. 603). Em segundo lugar, o enunciado prescritivo não pode ser analisado isoladamente, já que "*não há texto sem contexto*" (CARVALHO, 2009, p. 187). E por contexto não estamos a falar apenas da relação com outros textos normativos, mas também dos textos da realidade social, pois "*não se deve confundir texto apenas com texto escrito*" (IVO, 2014).

No ensinamento de Marcos Bernardes de Mello (2003, p. 22-23), uma norma analisada isolada carece inclusive de sentido lógico-jurídico, pois este só é encontrado em sua integração com o conjunto de normas constituintes do ordenamento. De acordo com o autor,

---

<sup>2</sup> "O revestimento verbal das normas jurídicas positivas não obedece a uma forma padrão, vertem-se nas peculiaridades de cada idioma e em estruturas gramaticais variadas. Geralmente uma, o indicativo-presente ou indicativo-futuro, modo verbal esse que oculta o verbo propriamente deôntico. O dever-ser transparece no verbo ser acompanhado de adjetivo participial: 'está obrigado', 'está facultado ou permitido', 'está proibido' (sem falar em outros verbos, como 'poder' no presente ou futuro do indicativo). Transparece, mas não aparece como evidência formal. É preciso reduzir as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica para se obter a fórmula "se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S", deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito S""", que representa o primeiro membro da proposição jurídica completa". VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 95.

nem sempre o suporte fático de uma norma vem expresso em seu texto, razão pela qual o intérprete deve buscá-lo em outras proposições jurídicas que lhes dê o sentido completo.

Portanto, não parece que a simples interpretação literal seja suficiente para resolver a questão, pois a norma não se limita ao que está escrito. Seu texto é o meio pelo qual ela é expressa, mas não contém o seu significado, que o ultrapassa. O ordenamento jurídico é sistema, e a interpretação das normas que o compõem carece de sua integração com as outras normas nele inseridas. As normas de um mesmo ordenamento dialogam entre si: em certos casos complementam-se, em outros, restringem-se. Portanto, na busca do alcance da obrigatoriedade da seletividade no ICMS, devemos entender como essa regra conforma-se no ordenamento jurídico vigente.

Indo além, o entendimento de que a seletividade é facultativa no ICMS, parece ser incompatível com a própria ideia de que tal diretriz seria um princípio, pois não parece viável defender a posição de que a aplicação de um princípio - ainda que setorial - incida quando e como o Estado-membro decidir. Nesse sentido, Luís Roberto Barroso (2004, p. 376) leciona que os princípios setoriais, dentro dos seus limites de influência, incidem de forma suprema.

Salvando-se da citada incoerência, Roque Antonio Carraza (2005, p. 94) e Clélio Chiesa (2008, p. 511), ao entender que a seletividade seria um princípio, concluem que o mesmo deve ser aplicado cogentemente tanto no IPI como no ICMS, mas não chegam a tratar dos critérios de essencialidade que devem ser adotados pelo Estado-membro.

Nesse ponto, surge mais um problema para ser enfrentado, pois ao assumir a necessidade de eleição de critérios harmônicos de essencialidade pela União e Estado-membro, precisamos definir se esses parâmetros seriam extraídos diretamente da Constituição ou não. Em caso negativo, surge nova indagação: qual seria o instrumento normativo legítimo para introduzi-los no ordenamento?

Diante desse questionamento, José Souto Maior Borges (2002) alerta que tanto a União como Estado-membro tiram sua competência legislativa, inclusive em matéria tributária, diretamente da Constituição, e por isso não há que se falar em prevalência de lei federal sobre lei estadual.

No entanto, como pontifica Andreas Krell (2008, p.88-95), a diferença entre lei federal e lei nacional estaria superada na vigência da CF/88, em razão da estipulação de diversas competências concorrentes entre os membros da federação. Nessa linha, defende o autor que todas as normas emanadas da União seriam nacionais e, por isso, de observância geral dentro da Federação, desde que tratem de normas gerais sobre matérias concorrentes.

Então, nessa linha de raciocínio, é possível cogitar que a fixação de critérios gerais para classificação de bens essenciais, poderia ser introduzida por Lei Complementar, em razão de sua atribuição constitucional de definição de normas gerais em direito tributária (art. 146, III, CF). Apesar de não haver um critério do que seja "regra geral", para fins de delimitação do campo de atuação da lei complementar tributária, o fato de seletividade e essencialidade serem conceito aplicáveis tanto a um imposto federal como estadual, parece levar à conclusão de que detém o grau de generalidade exigido pelo art. 146, III, da Constituição.

Além disso, tendo em vista que há autores (Cf., v.g., MACHADO, 2006, p. 107) que consideram que qualquer regra ou princípio que atenua a competência tributária pode ser considerado uma limitação ao poder de tributar, é possível então levantar a hipótese de que a seletividade do IPI e do ICMS seria uma dessas limitações, e por isso a Lei Complementar poderia regulá-la (art. 146, II, CF), inclusive no que diz respeito à noção de essencialidade.

Também é pertinente considerar mecanismos de participação e controle popular na definição dos critérios de essencialidade de bens, com suporte no princípio do consentimento (que é pouco estudado na doutrina brasileira), conforme proposta do jurista português João Ricardo Catarino:

Fala-se, assim, nos novos direitos de participação no procedimento público de tomada de decisão em variados momentos da vida coletiva, seja ele de caráter legislativo ou meramente administrativo. Inclue-se neste, naturalmente, o direito de audiência prévio sobre matérias ou decisões que lhes digam respeito. (CATARINO, 2013, p. 268).

O autor luso - ao tratar especificamente do Sistema Tributário Brasileiro - reconhece os avanços da Constituição de 1988, mas afirma que não houve mudança relevante da figura da pessoa humana na relação tributária, mantendo-se os desequilíbrios estruturantes que fragilizam as garantias do contribuinte (CATARINO, 2013, p. 274).

Não olvidamos que, com a evolução da sociedade e conseqüente aumento da burocratização da máquina estatal, a participação popular nos processos de decisão cada dia parecem mais difíceis e distantes do centro de emanação do poder. No entanto, Norberto Bobbio (1992, p. 34-35) lembrar que a burocratização é conseqüência direta do desenvolvimento da própria democracia, ao passo que as demandas da sociedade aumentam e se diversificam, obrigando o estado a criar novos mecanismos de resposta. Por isso, é preciso procurar maneiras de que o cidadão-contribuinte influencie de forma mais direta e intensa as decisões no campo do direito tributário.

Por fim, é possível considerar que a valoração da essencialidade dos bens é uma questão que interessa também às modernas teorias de justiça. Como exemplo, Jhon Rawls (2003, p. 82), na explicação dos tipos de "bens primários" necessários ao efetivo exercício da cidadania, ressalta a necessidade de que o Estado garanta aos cidadãos certa quantidade mínima de renda e riqueza (meios com valor de troca) para que estes atinjam seus objetivos de vida.

É, portanto, com base nesses conceitos e questionamentos teóricos, que deve ser estudada a classificação dos bens essenciais, na busca da máxima efetividade da regra da seletividade presente no IPI e no ICMS.

#### **4. PARA ALÉM DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA: A REPERCUSSÃO SOCIAL**

Com base no que foi anteriormente exposto, o aprofundamento do tema proposto revela-se de grande importância para alertar, inicialmente, sobre o corriqueiro descumprimento do princípio da seletividade pelos Estados-membros na graduação do ICMS, que resulta, como visto, em reflexos negativos na função extrafiscal também do IPI.

Frise-se que a principal função da aplicação seletiva desses tributos é justamente evitar que a repercussão econômica no preço final de produtos essenciais prejudique o acesso aos mesmos, por parte do consumidor final. Também não se olvida que a regra serve para estimular o crescimento de determinados setores da economia e também evitar o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente, ou, em sentido contrário, estimular os que são benéficos.

Há que se preocupar, portanto, com a repercussão social da aplicação seletiva desses tributos. Como exemplo do efeito nocivo da aludida divergência de critérios, é possível citar a legislação do Estado de Alagoas sobre as alíquotas do ICMS, cuja Lei Estadual nº 5.900/96, em seu art. 17, tributa a energia elétrica com a alíquota máxima de 25%, a mesma aplicada a cigarros, bebidas alcoólicas, armas, joias e produtos de beleza. Não bastasse isso, a alíquota é maior do que a incidente sobre a aguardente de cana, fixada em 17%. Nesse caso concreto, a hierarquia da essencialidade dos bens é questionável, uma vez que se privilegia produto sabidamente prejudicial à saúde (aguardente), em detrimento de item essencial para a vida doméstica e profissional da população (energia elétrica).

O tema ganha ainda mais relevância porque finalmente alguns processos contendo as hipóteses levantadas acabam de chegar ao Supremo Tribunal Federal, que nunca havia se

pronunciado diretamente sobre nenhuma delas. Recentemente, o STF reconheceu a repercussão geral em dois casos emblemáticos envolvendo a aplicação do princípio da seletividade.

No caso do RE 714.139/SC<sup>3</sup>, o Tribunal decidirá se a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica pode ser aplicada em patamar superior às das demais operações. Por sua vez, nos autos do RE 606.314/PE<sup>4</sup> a Corte terá de deliberar sobre a possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação de determinado produto (embalagens para acondicionamento de água mineral), que a autoridade fiscal entende como correta para o IPI.

Vale frisar que nos dois casos acima citados, a Procuradoria-Geral da República já se pronunciou através dos Pareceres nº 8079/2012<sup>5</sup> (RE 606.314/PE) e 1106/2015<sup>6</sup> (RE

---

<sup>3</sup> IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%.

<sup>4</sup> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SELETIVIDADE. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIS FAVORÁVEL À OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS. ALEGADA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. SUSTENTADA APLICAÇÃO APENAS ÀS INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL.

Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação do produto que a autoridade fiscal entende como correta. Ademais, discute-se se tais critérios teriam ou não sido respeitados pelo Tribunal de origem neste caso, que envolve a produção de embalagens para acondicionamento de água mineral.

<sup>5</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. TABELA DE INCIDÊNCIA DO IPI – TIPI. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DE ESSENCIALIDADE DO PRODUTO: CF, ART. 153, § 3º, I. CONTROLE JUDICIAL: POSSIBILIDADE. GRAU DE ESSENCIALIDADE E SELETIVIDADE QUE DEVEM SER CONSIDERADOS EM RAZÃO DA DESTINAÇÃO OU FINALIDADE DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO.

1. O art. 153, § 3º, I, da CF é norma cogente que impõe a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI e define como critério para tal seletividade o grau de essencialidade do produto industrializado.

2. A seletividade do IPI em função da essencialidade do produto é técnica de tributação que impõe a maior tributação dos produtos mais supérfluos e a menor tributação dos tributos mais essenciais. É, pois, instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva e do postulado maior da justiça distributiva ou justiça social na tributação.

3. O legislador, ao definir as alíquotas do IPI, e o Executivo, ao alterá-las, tem certa margem de discricionariedade para definir quais produtos devem ser considerados essenciais e, portanto, tributados com alíquota reduzida ou nula. A definição ou a alteração de alíquotas do IPI, no entanto, deverá ser norteadas pelos princípios da capacidade contributiva e da justiça distributiva e não poderá desconsiderar ou inverter a lógica de tributação imposta pelo art. 153, § 3º, I, da CF, de forma a tributar com menores alíquotas produtos mais supérfluos e com alíquotas maiores produtos essenciais.

4. É possível o controle judicial da adequação da TIPI ao princípio insculpido no art. 153, § 3º, I, da CF, não sendo admitida, contudo, a estipulação de alíquotas do IPI pelo Poder Judiciário, sob pena de atuar como legislador positivo ou de invadir campo de política fiscal. O efeito do reconhecimento da violação ao princípio da seletividade do IPI em razão da essencialidade do produto é a extirpação da alíquota inconstitucional do ordenamento e consequente desoneração tributária por ausência de elemento essencial do aspecto quantitativo da hipótese de incidência.

714.139/SC), ambos pelo reconhecimento da violação ao princípio da seletividade, em razão da do desrespeito ao grau de essencialidade dos produtos. Conforme bem pontuado no primeiro parecer, aplicação seletiva “*não poderá desconsiderar ou inverter a lógica de tributação imposta pelo art. 153, § 3º, I, da CF, de forma a tributar com menores alíquotas produtos mais supérfluos e com alíquotas maiores produtos essenciais.*”

A discussão sobre a observância da seletividade nesses impostos indiretos - notadamente regressivos no Brasil - também é fundamental para atingir a finalidade redistributiva inerente aos sistemas tributários, conforme já citada lição do professor Diogo R Coutinho, que se apoia em dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-IPEA para justificar o desequilíbrio da carga tributária suportada pelos cidadãos com menor renda:

O ICMS onera cerca de três vezes mais os pobres em relação aos ricos [...]. Em um estudo de 2008, lê-se que o país ainda se apoia muito na tributação indireta e que, por conta disso, o décimo mais pobre da população sofre uma carga total equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico tem apenas 22,7% de sua renda comprometida (IPEA, 2008). (COUTINHO, 2013, p. 80-81).

Sobre o assunto, desde a década de 1970, o geógrafo Milton Santos (2008, p; 174) já demonstrava que o regime de tributação indireta adotado em países subdesenvolvidos, como o Brasil, sempre visou transferir para as classes mais pobres o custo de modernização tecnológica e desenvolvimento econômico que deveria pesar sobre grandes grupos empresariais, favorecendo a concentração de renda e aumento da desigualdade.

Por todas essas considerações, entendemos que o desenvolvimento de um conceito comum de essencialidade contribuirá no aperfeiçoamento do sistema tributário pátrio, principalmente na busca da concretização da justiça fiscal e redução de desigualdades sociais.

---

<sup>6</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 745. ICMS. ARTS. 150, II, E 155, § 2º, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA SUPERIOR À ALÍQUOTA GERAL. INCONSTITUCIONALIDADE. PROVIMENTO. MODULAÇÃO DE EFEITOS RECOMENDÁVEL.

1. É inconstitucional o art. 19, inciso II, alíneas “a” e “c”, da Lei estadual 10.297/1996 de Santa Catarina no que prevê alíquotas do ICMS superiores à geral a incidirem sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações, por incompatibilidade com o princípio da seletividade/essencialidade.

2. Eliminada a regra especial que estipula alíquota majorada para energia elétrica e telecomunicações, tem-se que o ICMS de ambas cairá automaticamente na regra geral do Estado-membro e o contribuinte terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional, não havendo falar em ofensa à separação de poderes por ativismo Judicial.

3. Concretiza o princípio da igualdade tributária a instituição, a partir de níveis reduzidos de consumo, de alíquotas progressivas na energia fornecida à população economicamente mais vulnerável, ao contrário do que sugere o recorrente, não havendo falar em ofensa ao art. 150, II, da Constituição.

3. Parecer pelo provimento parcial do recurso extraordinário.

4. Por colocar em risco a segurança jurídica e veicular matéria de excepcional interesse social, recomenda-se a modulação dos efeitos pro futuro, com estipulação de prazo razoável para adaptação da legislação do ICMS pelo Legislativo catarinense.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente artigo, procuramos demonstrar a necessidade da adoção de critérios convergentes na classificação dos bens essenciais, na tributação do IPI e do ICMS, nos casos em que ambos os impostos tenham repercussão econômica no preço final de um mesmo produto, a fim de concretizar a regra constitucional da seletividade.

Como visto, quando o ICMS e o IPI repercutem no preço final de um mesmo item, a divergência de valoração da essencialidade entre os entes federados, acarreta a inobservância da seletividade em ambos os tributos, razão pela qual seria necessária a convergência dos critérios de essencialidade dos entes federados.

Assim, é possível afirmar que o conceito de essencialidade, apesar de variável em razão do tempo e do espaço, pode ter critérios mínimos regulados pelo direito positivo.

A União, no exercício de sua competência de editar normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, CF), poderia impor, através de Lei Complementar, diretrizes compulsórias para o Estado-membro classificar os bens em razão da essencialidade. Por outro lado, a seletividade poderia ser considerada uma limitação ao poder de tributar, e, portanto, seria passível de regulamentação por meio de Lei Complementar (art. 146, II, CF);

Além disso, independentemente da edição de norma infraconstitucional, a Constituição já fornece elementos suficientes para exercer o controle da validade da classificação de bens essenciais utilizados pela União e pelo Estado-membro. Assim, no caso de incidência conjunta do IPI e do ICMS, a aplicação seletiva deste último seria obrigatória, a fim de não causar reflexos negativos na seletividade do imposto federal.

Também é importante ressaltar que o Poder Judiciário tem competência para interpretar e interferir na hierarquia de bens essenciais utilizada para graduar a incidência dos impostos, por se tratar de um juízo de legalidade (interpretação do direito) e não de oportunidade (discricionariedade). Tanto é que o próprio STF já reconheceu a repercussão geral de recursos envolvendo o tema ora tratado.

Por fim, restou evidenciado que a discordância na classificação dos bens essenciais, entre os entes tributantes, acaba por gerar efeitos sociais negativos, dificultando o acesso da população a bens fundamentais para o desenvolvimento de atividades domésticas e profissionais. Com base em dados do IPEA, constata-se que os cidadãos de baixa renda são os mais prejudicados com a tributação regressiva, pois acabam arcando com uma carga tributária proporcionalmente maior, o que indica a necessidade de revisão dos critérios de escalonamento das alíquotas dos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS.

## REFERÊNCIAS:

ALAGOAS. **Lei Estadual nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em <<http://tol.sefaz.al.gov.br/tol/index.jsp>>. Acesso em 20 jan. 2015.

ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição.** 6 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia: uma defesa das regras do jogo.** 5 ed. São Paulo: Paz e Terra Política, 1992. p. 34/35.

BORGES, José Souto Maior. **O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo.** Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 13, abril-maio, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BOTTALO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura.** São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil,** promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714139 RG,** Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 12/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO, DJe-188, divulgado em 25 set. 2014, publicado em 26 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 606314 RG**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 17/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO, DJe-029, divulgado em 09 fev. 2012, publicado em 10 fev. 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3 ed. São Paulo, Noeses, 2009.

COUTINHO, Diogo R. **Direito, Desigualdade e Desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

GRAU, Eros. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2008

IVO, Gabriel. **Constituição Estadual - competência para elaboração da constituição do Estado-membro**. São Paulo: max Limonad, 1997;

\_\_\_\_\_, **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_, **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Disponível em < <http://www.ibet.com.br/o-direito-e-a-inevitabilidade-do-cerco-da-linguagem-por-gabriel-ivo/> > Acesso em: 23 out. 2014.

JUNIOR, Gabriel Dezen. **Constituição Federal Interpretada**. Niterói: Impetus, 2010.

KRELL, Andreas Joachim. **Leis de Normas Gerais, Regulamentação do Poder Executivo e Cooperação Intergovernamental em Tempos de Reforma Federativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de; PAUSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MELLO, Marcos Bernandes de. **Teoria do Fato Jurídico - Plano da Existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PRADO, Luis Regis; KARAM, Munir (Coord.). **Estudos de Filosofia do Direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SANTOS, Milton. **O Espaço Dividido: os dois circuitos da economia urbana dos países subdesenvolvidos**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008.

TILBERY, Henry. **Direito Tributário Atual**. Ed. IBDT e Resenha Tributária, v.10, 1990.

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

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.