

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE ATIVIDADES COMPLEMENTARES**

**O PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE E A TRIBUTAÇÃO DO
ICMS**

LEONARDO RUFINO CAPISTRANO

Fortaleza-CE
Julho, 2007

LEONARDO RUFINO CAPISTRANO

O PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE E A TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Monografia apresentada no Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho

Fortaleza – Ceará
2007

LEONARDO RUFINO CAPISTRANO

O PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE E A TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Monografia apresentada à banca examinadora e à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, adequada e aprovada para suprir exigência parcial inerente à obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho

Apresentada em ____/____/____

Banca Examinadora

Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho (Orientador)

Prof. Danilo Santos Ferraz (UFC)

Wilson Sales Belchior (Advogado OAB/CE)

Dedico este estudo monográfico a meus pais, Emanuel e Conceição, que, em todos os momentos, confiaram no meu potencial, proporcionando os instrumentos necessários para a consecução deste sonho.

Agradeço ao professor Francisco Macêdo que despertou em mim a vontade e ânimo de estudar o Direito Tributário, seja como professor ou orientador. Ao professor Danilo Ferraz, que confiou e apoiou a idéia deste estudo. Ao Dr. Wilson Sales Belchior que vem guiando, ultimamente, meus primeiros passos na advocacia, de forma sempre paciente e compreensiva com minhas últimas pendências acadêmicas de graduação, cedendo, inclusive, parte de seu tempo para compor a presente banca.

Aos inesquecíveis e eternos amigos e amigas que conquistei nas salas da Faculdade de Direito da UFC, os quais me acompanharam em todos os momentos e sempre prestaram a assistência e força necessárias para vencer os obstáculos. Aos Drs. Caio Rocha, Anastacio Marinho e Deborah Sales, sócios do escritório Rocha, Marinho e Sales Advogados S/S, que me proporcionaram a experiência profissional durante os anos de Faculdade, despertando em mim a vontade de seguir essa profissão tão apaixonante. À Dra. Ana Paula Martins e aos demais colegas de escritório, que acompanharam cada momento da realização deste estudo.

A todos os familiares e amigos, que sempre me incentivaram e me deram apoio em minhas escolhas, comemorando cada vitória como se deles fossem.

RESUMO

O princípio da essencialidade e a tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS. Inicialmente, é feita uma análise acerca dos princípios mencionados na Constituição Federal, demonstrando a sua importância no ordenamento jurídico e afirmando a sua necessária observância. Um estudo específico dos limites do poder de tributar é feito posteriormente, para que se possam traçar os elementos necessários para uma melhor análise do princípio tributário da essencialidade. São analisados, principalmente, os princípios da essencialidade e da isonomia. Continua-se o presente estudo demonstrando-se os aspectos gerais da tributação do ICMS, passando a um estudo sobre este imposto no Estado do Ceará, no qual se adotam alíquotas diferenciadas sem que se observe a essencialidade dos tributos. Conclui-se com a demonstração da inconstitucionalidade da maioria das legislações estaduais que tratam de ICMS, devido ao fato da não-observação do princípio tratado, defendendo, ao final, a possibilidade de saneamento dessa inconstitucionalidade por meio da provocação do Poder Judiciário.

Palavras-chave: Princípio da essencialidade. Imposto Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Seletividade. Isonomia.

ABSTRACT

The principle of essentiality and the ICMS taxation. Initially, an analysis about the principles that are mentioned in The Federal Constitution is made, demonstrating their importance in the legal system and affirming their necessary observation. A specific study of the limits of the power to create taxes is made later, in order to be possible to show the elements that are necessary for one to do a better analysis of the taxation principle of the essentiality. The principles of selectivity and isonomy are analyzed most. The present study is continued demonstrating the general aspects of the method of taxation concerning to the ICMS, passing to a study on this kind of tax in the State of Ceará, in which different aliquots are adopted, but the principle of the essentiality is not observed. It concludes with the demonstration of the unconstitutionality of the majority of the states legislations that concern about the ICMS, because they don't observe the mentioned principle, defending, in the end, that the Judiciary Power can solve this problem after provoked.

Key-words: The principle of essentiality and the Tax over Operations Related to the Circulation of Products and over Services of Interstates Transportation and of Communication – ICMS. Selectivity. Isonomy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	11
1.1 A natureza dos princípios do ordenamento jurídico.....	11
1.2 Princípios constitucionais tributários: limitações ao poder de tributar.....	14
1.3 Princípio da essencialidade.....	20
2 ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS.....	26
2.1 Hipótese de incidência.....	28
2.2 Base de cálculo.....	29
2.3 Sujeitos Passivos.....	32
2.4 Alíquotas.....	35
2.4.1 Alíquotas diferenciadas na tributação do ICMS no Estado do Ceará.....	38
3 APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS AO ICMS EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS.....	39
3.1 Hermenêutica constitucional das normas programáticas.....	42
3.2 A essencialidade flagrante dos produtos tributados com alíquota máxima no Estado do Ceará.....	47
3.3 Controle jurisdicional da aplicação do princípio da essencialidade.....	48
CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS.....	51

INTRODUÇÃO

Ao exercer sua atividade tributária, deverá o Estado observar os princípios norteadores dessa atividade.

Dessa forma, os princípios constitucionais tributários configuram nos limites ao poder de tributar do Estado, sendo de observância obrigatória, não podendo ser olvidados, sob pena de incorrer-se em inconstitucionalidade.

Dentre esses limites, surge o princípio da essencialidade, o qual preceitua basicamente que os impostos deverão ser fixados em razão da necessidade inerente ao sujeito passivo da exação ao praticar o fato gerador, visando-se a minimização da carga tributária daquilo que é mais essencial e a maior onerosidade do que é dispensável.

A aplicação do princípio da essencialidade está intimamente relacionada com outros princípios basilares do Direito Tributário, a saber, o da isonomia e o da seletividade, tendo em vista que as alíquotas de certos impostos deverão ser **seletivas** em razão da **essencialidade** do produto, para que se cumpra a **isonomia** entre os contribuintes, tendo em vista que esta preceitua o tratamento desigual daqueles que encontram-se em diferentes situações.

Tal determinação torna-se clara na tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, sobre a qual a Constituição Federal preceitua expressamente a aplicação da seletividade em observância ao princípio em discussão.

Neste, será discutido basicamente o princípio da essencialidade, tomando-se como foco principal a possibilidade de aplicá-lo às alíquotas de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Ao contrário do que ocorre na tributação do sobredito imposto federal (IPI), a aplicação do princípio da essencialidade nesse caso é divergente na doutrina, tendo em vista a utilização pela Carta Magna do preceito de que, nos casos desse imposto estadual, o ente federativo

responsável “**poderá**” fixá-lo seletivamente, levando-se em consideração a essencialidade do produto.

A justificativa para a escolha do tema proposto decorre, principalmente, da escassa discussão acerca da problemática levantada. Junte-se a esse fato, a importância da matéria discutida para qualquer ente societário.

No que tange aos aspectos metodológicos, procedeu-se à pesquisa bibliográfica e documental, com análise aprofundada da doutrina tributarista e hermenêutica, por meio da qual, buscar-se-á a verdadeira finalidade de instituição da norma constitucional-tributária discutida.

Seguindo todo esse raciocínio lógico, com o objetivo de esclarecer a questão suscitada, inicialmente, no primeiro capítulo, apresenta-se uma análise acerca da importância dos preceitos principiológicos na Constituição Federal, com um enfoque principal aos princípios jurídicos tributários limitadores da atividade do Estado de cobrar tributos.

No segundo capítulo, faz-se uma abordagem, embora de forma perfunctória, acerca da tributação do ICMS, demonstrando a forma com que esta exação vêm sendo cobrada no Brasil, com uma análise mais focada à aplicabilidade do princípio da essencialidade e aos critérios utilizados para a diferenciação de alíquotas, principalmente no Estado do Ceará.

O estudo dos assuntos acima aludidos é de grande importância para esta pesquisa, pois somente após uma análise desses aspectos em separado poderá ser realizado o estudo da necessária congruência entre os mesmos.

É no terceiro capítulo do presente trabalho, entretanto, em que se resolve a questão principal, qual seja, a necessidade de aplicação do princípio da essencialidade à tributação do ICMS. Fazendo uma análise aprofundada do texto expresso no artigo 155, § 2º, III, buscando a sua interpretação de forma mais completa e de acordo com a sistemática da Constituição Federal e com a exegese teleológica do preceito.

Entende-se que só a partir do conhecimento dos fins a que se presta a norma constitucional discutida, e da correlação desta com todo o sistema constitucional, é que se pode aferir a sua interpretação mais aceitável, destacando, por fim, a possibilidade de invocar-se o Poder Judiciário para dirimir as inconstitucionalidades verificadas na tributação da exação analisada.

Esse, portanto, é, em síntese, o tema do presente estudo, que, como já salientado, fora escolhido em face de sua especificidade e, principalmente, pelo fato de a doutrina jurídica ter pouco discutido, merecendo, por tal motivo, atenção redobrada.

1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Antes de adentrar propriamente no estudo acerca dos princípios que norteiam a atividade tributária, deve-se apresentar a importância dos princípios jurídicos para o estudo do Direito, delimitando sua natureza.

Todavia, encontra-se na doutrina jurídica inúmeros tratados acerca dessa matéria, os quais apresentam diversos enfoques e conceituações, o que impossibilita um exame mais profundo sobre o assunto.

Dessa forma, demonstrar-se-á o assunto apenas em linhas gerais para que seja concedido o embasamento necessário para o desenvolvimento do objeto do presente estudo.

1.1 A importância dos princípios no ordenamento jurídico

O vocábulo “princípio” possui diversos significados. Mesmo quando restringido à ciência jurídica, existem conceituações diferentes, podendo ser aplicadas de formas distintas em razão do contexto empregado.

Advinda do latim *principiu*, pode-se enumerar várias aplicações para a palavra em exame. Pode-se dizer, no entanto, que sua utilização mais comum seria a que é empregada no sentido de “início”, “origem” ou “causa primária”.

Talvez seja esta a primeira idéia que surge para qualquer pessoa quando indagada a respeito do significado da palavra em exame: o ponto de partida ou início de todo ato ou fato.

O pensamento científico também tem seu “ponto de partida”, determinando-se primeiramente o seu embasamento, a sua origem e de onde fluirão os demais preceitos do objeto de estudo. Concebe-se, assim, a existência de um conjunto de preceitos básicos, os quais deverão ser observados em qualquer exercício que envolva a ciência pertinente.

Sobre o assunto, menciona-se o escólio do professor Miguel Reale (2002, p. 303), o qual, ao ressaltar a importância da existência dos princípios para qualquer forma de conhecimento filosófico ou científico, os define como “certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber”.

Tem-se, dessa forma, a conceituação da palavra “princípio” em seu significado lógico, denotando a sua importância para a fundamentação científica. O caráter primordial conferido a esses “enunciados lógicos” justifica-se por serem estes evidentes ou previamente comprovados, além do fato de contribuírem para a prática operacional das pesquisas a serem realizadas envolvendo a ciência neles fundamentada.

Não poderia diferir das demais, portanto, a ciência jurídica, a qual conta com o seu elenco de princípios próprios, entendidos de formas diferentes pelos diversos doutrinadores, restando pacífica, no entanto, a necessidade de observá-los durante o exercício hermenêutico da norma jurídica.

Dessa forma, se, para os jusnaturalistas, os princípios integrariam o chamado Direito Natural, constituindo o fundamento do Direito Positivo, para os positivistas, são tidos como normas jurídicas que se distinguem das demais por serem dotadas de universalidade e perenidade.

Verifica-se que ambas as correntes do pensamento jurídico conferem aos princípios grande destaque, devendo sua aplicabilidade ser garantida pelos operadores do Direito.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, pp. 450/451), confirmando a importância já sobejamente mencionada dos princípios jurídicos, conceitua-os como:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Os princípios jurídicos, dessa forma, estão contemplados na Constituição Federal, onde poderão estar expressamente mencionados ou implicitamente presentes em determinadas normas constitucionais.

Baseado em Gomes Canotilho, José Afonso da Silva (2004, p. 92) divide em duas categorias os princípios constitucionais, a saber: princípios político-constitucionais e princípios jurídico-constitucionais.

Os primeiros, princípios político-constitucionais, nas palavras de José Afonso da Silva (*ob cit*, p. 93), “constituem-se daquelas decisões políticas fundamentais concretizadas em normas conformadoras do sistema constitucional positivo”, ou seja, “são decisões políticas fundamentais sobre a particular forma de existência política da nação”, conforme Carl Shmitt (1928 , p. 24).

Enquanto a segunda categoria, que mais interessa ao estudo a ser desenvolvido a seguir, é delimitada por José Afonso da Silva (*ob cit*, p. 93):

São *princípios constitucionais gerais* informadores da ordem jurídica nacional. Decorrem de certas normas constitucionais e, não raro, constituem desdobramentos (ou princípios derivados) dos fundamentais.

Independente da categoria, como “origem” do ordenamento jurídico, os princípios jurídicos devem ser necessariamente observados, sob pena de se contrariar todo um sistema de normas previamente estabelecido.

O comprometimento da base prejudica todo o funcionamento da estrutura, devendo serem preservados esses fundamentos, para que não se afigure o risco de colapso do sistema.

No mesmo sentido, ensina Souto Borges (1975, pp. 13/14):

Ora, a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representando uma inconstitucionalidade de conseqüências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional.

Para o hermeneuta, a aplicação dos princípios jurídicos lhe confere subsídios sem os quais tornaria meramente superficial e leiga a análise da norma, o que implicaria em uma exegese distorcida ou incapaz de extrair a verdadeira finalidade do preceito normativo.

Verificado o destaque conferido aos princípios constitucionais, passa-se à análise específica dos fundamentos do Direito Tributário pátrio.

1.2 Princípios constitucionais tributários e as limitações ao poder de tributar

Como não se poderia conceber de forma diversa, o Direito Tributário possui seu próprio conjunto de princípios, os quais, interpretados em consonância com os princípios gerais do direito e os demais princípios constitucionais, conferem à relação de tributação o embasamento específico a ser observado na atividade estatal pertinente.

Não pode a relação de tributação ser considerada apenas uma relação simplesmente de poder, constituindo-se, na verdade, em relação jurídica, com preceitos próprios que, como as demais normas do ordenamento, devem obedecer aos fundamentos gerais previstos na Carta Magna.

A atividade tributária é extremamente delicada, colocando em pólos opostos o Estado e o contribuinte, pessoa física ou jurídica pagadora de tributos. O primeiro, pólo ativo da tributação, busca, por meio da arrecadação de tributos, manter o bem-estar social. Enquanto ao segundo interessa a sua manutenção pessoal e de seus familiares, configurando-se os tributos para estes, de forma imediata, como diminuição de seu patrimônio.

Em face do ímpeto arrecadador do Estado e da evidente diferença de poder existente entre este e o contribuinte, buscou o Constituinte de 1988 enumerar expressamente os princípios jurídicos da tributação, que se afiguram como verdadeiros instrumentos para delimitar o poder de tributar daquele.

Corroborando o entendimento exposto, afirma Hugo de Brito Machado (1999, p. 203): “o poder de tributar, como expressão da soberania nacional, é limitado precisamente pelos denominados princípios jurídicos da tributação”.

A finalidade dos princípios jurídicos da tributação é, dessa forma, a proteção do contribuinte, que compõe o pólo vulnerável da relação.

Destarte, os princípios em tela são considerados como métodos de se garantir que o Estado não onere demasiadamente a atividade produtiva dos jurisdicionados, não se limitado a apenas fundamentar todo o Sistema Tributário Nacional, mas sendo, inclusive, aplicáveis de forma direta, sem a necessidade de normas que os regulamentem. Atingem, assim, um alto grau de concretude, se comparados a outras proposições principiológicas.

As limitações ao poder de tributar residem, portanto, na aplicação dos princípios constitucionais tributários, previstos, em sua maioria, nos arts. 150 a 152 da Lei Maior.

Vale destacar que a enumeração apresentada nos referidos artigos, componentes de seção específica da Constituição, intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”, não prejudica a imposição de outros limites ao poder estatal em enfoque não contemplados nesse elenco.

Vale destacar o escólio de Luciano Amaro (2005, p. 106):

Mas os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas *fora* da seção “Limitações do Poder de Tributar”. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica.

Permite ainda a ordem constitucional vigente a imposição de outros limites ao poder de tributar não previstos pelo constituinte, podendo, dessa forma, encontrar-se tais limitações em outros diplomas normativos.

Apesar da possibilidade de extensão relatada, é na Constituição Federal que se encontram as principais e mais abrangentes limitações ao poder estatal de tributar.

Os princípios constitucionais da tributação podem ser divididos em quatro classificações: **a) princípios gerais**, que se referem a todas as exações do sistema tributário; **b) princípios especiais**, aplicáveis à situações especiais; **c) princípios específicos**, pertinentes a determinados tributos; **d) imunidades tributárias**.

Dentre os **princípios gerais**, preceituados no artigo 150 da *Lex Mater*, destacam-se: o princípio da legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição ao confisco e liberdade de tráfego.

O **princípio da legalidade** encontra-se previsto expressamente no artigo 150, I, da Carta Magna e determina ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição ou majoração de tributo sem a devida previsão legal.

Referido no latim como *nullum tributum sine lege*, esse princípio foi consagrado, na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, o que demonstra que sua aplicação remonta a um passado distante.

O ideal de conter os avanços injustificados do poder estatal na esfera individual é bastante antigo e justifica-se em face dos abusos a que chegaram os estados totalitaristas do passado. Esse é, inclusive, um dos principais fundamentos do Estado Democrático de Direito, que determina ser necessário que o próprio Estado cumpra as regras que edita.

Nesse contexto, o princípio da legalidade surge como uma forma de tentar-se empregar uma maior segurança jurídica nas relações tributárias, as quais, como já devidamente frisado, não podem ser consideradas como advindas da mera imposição de poder, devendo ser concebida como uma relação jurídica.

Considerar-se a juridicidade da relação tributária, significa afirmar-se que os preceitos que a regulamentarão deverão ser legalmente previstos.

Alguns doutrinadores, fazendo uma conexão entre o princípio da legalidade e a legitimidade da cobrança de tributos, afirma ser aquele uma forma de garantir que o ato de tributar seja instituído pela vontade popular, ainda que de forma indireta, por meio dos representantes legislativos.

Alberto Xavier (1978, p. 7), explicando o advento do princípio da legalidade, afirma que este “surgiu ligado à idéia de que os impostos só podem ser criados através das assembleias representativas e, portanto, à idéia de sacrifício coletivamente consentido”.

Independente da aplicabilidade ou não da tese de “autotributação” defendida por alguns estudiosos, surge o princípio da legalidade como instrumento por meio do qual se busca preservar a segurança das relações tributárias, como afirmado por Hugo de Brito Machado (2004, p. 22):

O princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança. Ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isso não se possa afirmar que o tributo é consentido por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o ser instituído em lei garante maior grau de segurança nas relações jurídicas.

Não caberia no presente estudo adentrar-se nas divergências doutrinárias a respeito da aplicabilidade do princípio da legalidade, em face de seus inúmeros desdobramentos. Sendo suficiente, para cumprimento do escopo a que se presta a presente explicação, afirmar-se que, abstraídas algumas exceções constitucionalmente previstas, devem os impostos serem criados e majorados por lei em sentido formal.

O **princípio da isonomia**, aplicado como forma de determinar a diferença de normas em razão da diversidade entre os entes societários e disposto no artigo 150, II, da Constituição, será minuciosamente versado no tópico subsequente, em face de sua maior pertinência ao objeto deste estudo.

Continuando a apresentação dos princípios gerais da tributação, passa-se à análise do **princípio da irretroatividade da lei tributária**.

De forma geral, pode-se afirmar que as leis se prestam a regulamentar relações futuras, sendo, assim, a retroatividade uma exceção permitida apenas em casos expressos.

A Constituição Federal de 1988 contempla algumas vedações para a aplicação da exceção relatada, como a impossibilidade de se editar leis que afrontem ato jurídico perfeito, coisa julgada ou direito adquirido.

Além disso, impossível é a aplicação de lei nova que contemple a tipicidade de determinado ato à conduta realizada em momento anterior à vigência daquela, não havendo, como preceituado no artigo 5º, inciso XXXIX, da Lei Maior, crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

No tocante à tributação, matéria em estudo, tem-se a irretroatividade da norma prevista no artigo 150, III, “a”:

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

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

A norma constitucional é clara no sentido de que o legislador não poderá editar regra para tributar fato passado ou para majorar tributo a ser cobrado em decorrência de ato pretérito do contribuinte. Da mesma forma, o aplicador da norma não pode aumentar a incidência dessa, fazendo-a abranger fato já ocorrido no momento de sua entrada em vigência.

No entanto, *a contrariu sensu*, não está proibido o legislador de reduzir ou dispensar o adimplemento de obrigação tributária em relação a fatos passados.

Nos tributos cobrados em decorrência de fatos geradores continuados, a lei nova deverá ser anterior a todo o conjunto de fatos isolados que compõem o fato gerador do tributo.

Ao tratar da necessária observância do princípio da irretroatividade, afirma Luciano Amaro (2005, p. 118): “nem a pretexto de *interpretar* lei anterior pode uma lei tributária voltar-se para o passado, com o objetivo de “explicitar” a criação ou o aumento de tributo”.

O **princípio da anterioridade**, por sua vez, não se confunde com o princípio da irretroatividade. Este, como visto, tem aplicabilidade em diversas áreas da ciência jurídica, enquanto aquele é pertinente apenas ao Direito Tributário e está previsto no artigo 150, III, alíneas “b” e “c” da Carta Magna.

Segundo Hugo de Brito Machado (2004, p. 96), “o princípio da anterioridade veda a cobrança de tributo fundado em lei que tenha sido publicada depois de iniciado o exercício financeiro”.

Além da necessária anterioridade em relação ao exercício financeiro em que será cobrado o tributo, as leis que majorarem ou instituírem exações deverão observar o transcurso mínimo de noventa dias entre a data de sua publicação e o período em que passará a ser aplicada.

Também denominado como princípio da eficácia diferida, este princípio surge como forma de implementar maior segurança jurídica, uma vez que confere ao contribuinte a oportunidade de prepara-se, com uma antecedência razoável, para adimplir a obrigação tributária criada ou majorada por preceito legislativo novo.

Existem exceções para a aplicação do princípio da anterioridade, como as enumeradas no parágrafo primeiro do artigo 150 da Constituição Federal, as quais não serão examinadas neste momento, para que não se estenda demasiadamente esta análise meramente ilustrativa.¹

Vedou, ainda, o poder constituinte a criação de tributos com efeitos de confisco. Nomeia-se essa limitação ao poder de tributar como **princípio da vedação ao confisco**, que se encontra disposto no artigo 150, IV, da Carta Política.

Para Eduardo de Moraes Sabbag “o confisco pode ser entendido como tributação excessiva, exacerbada ou escorchante”, impõe-se, portanto, limite que evita a tributação excessiva, a qual poderia aniquilar o patrimônio do sujeito passivo da relação tributária.

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Firmou-se o entendimento no Supremo Tribunal Federal de que o princípio em comento seria extensível às multas, não podendo estas ter caráter confiscatório (ADI 55/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, 24.10.2002).

Entendem ainda os insígnies ministros da Corte Excelsa que o caráter de confisco do tributo deverá observar a carga tributária total, envolvendo todos os tributos, e não apenas os considerado de forma isolada (ADIMC 2.010-DF, Rel. Min. Celso de Mello, 30.09.99).

Diante do aspecto de informador da atividade tributária, deverá o princípio da vedação ao confisco ser analisado pelo intérprete da norma, considerando-se as especificidades do caso concreto, para que possa ser devidamente aplicado.

Finalmente, o **princípio da liberdade de tráfego** está disposto no artigo 150, V, da Constituição Federal:

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

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Este princípio tem por escopo garantir a liberdade de locomoção de pessoas e bens, mantendo a unidade da federação e corroborando a garantia constitucional individual prevista no artigo 5º, LXVIII.

Impede-se, pela aplicação deste princípio, que a transposição de limites estaduais ou municipais ocorridas em decorrência da livre locomoção de bens ou pessoas seja fato gerador de qualquer tributo, não apenas os municipais e estaduais, pois o que se veda é a tributação da intermunicipalidade (mudança de municípios) ou da interestadualidade (mudança de estados-membros).

A cobrança de pedágio, afigura-se, no entanto, como forma de buscar-se preservar e manter as vias, não sendo, assim, vedado, por não estar onerando a simples mudança de estado ou município da federação.

Além dos princípios citados, contempla a Constituição Federal as imunidades tributárias como forma delimitação do poder de tributar do Estado.

As imunidades são óbices constitucionalmente previstos que impedem a incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações. A maior parte destas estão previstas no artigo 150, VI, da *Lex Mater*:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Note-se, entretanto, que as imunidades mencionadas restringem-se a impedir a tributação por meio de impostos dos fatos e situações elencados. Há, ainda, outras imunidades previstas em normas constitucionais não previstas no preceito copiado.

Finalizando o estudo da seção constitucional intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”, menciona-se a existência de outras limitações, previstas nos artigos 151 e 152 da Constituição:

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;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Como já afirmado, não se encontra limitado pela enumeração da seção constitucional analisada o rol de limitações ao poder de tributar e princípios constitucionais tributários, sendo importante destacar alguns dos princípios específicos no tópico seguinte, em decorrência da importância que possuem em face do objeto deste estudo.

1.3 Princípio da essencialidade

O princípio da essencialidade pode ser entendido como a aplicação conjunta de dois dos princípios norteadores da atividade tributária, quais sejam: o princípio da isonomia e o da seletividade.

A isonomia ou igualdade jurídica, considerada no plano geral da teoria jurídica, implica em adotar tratamentos diferentes aos jurisdicionados que se encontram em diferentes situações. Corresponde, dessa forma, ao conhecido ensinamento aristotélico de se tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na exata medida de suas desigualdades.

Não há como tratar-se igualmente todos os seres humanos, visto que as diferenças são inerentes à sociedade, configurando-se o princípio da isonomia como forma de tentar-se amenizar essas diferenças, buscando-se, em um ideal utópico, a igualdade de condições de todos os entes societários.

Dessa forma, é o princípio em enfoque um dos mais importantes norteadores do ordenamento jurídico, como assevera com habitual propriedade Celso Ribeiro Bastos (1989, p. 5): “É o princípio da igualdade um dos de mais difícil tratamento jurídico. Isto em razão do entrelaçamento existente em seu bojo de ingredientes de direito e elementos metajurídicos.”

A igualdade jurídica consiste, portanto, em tratar-se de forma idêntica as pessoas que se enquadram em situações iguais.

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da isonomia em sua acepção ampla no artigo 5º, *caput*, determinando que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Tratando-se especificamente do Sistema Tributário Nacional, a isonomia está prevista no inciso II do artigo 150 do texto constitucional, que preceitua:

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

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A redação conferida ao preceito constitucional copiado é explicada pelo contexto histórico que vivenciava o país à época de instauração da Assembléia Nacional Constituinte de 1988.

O governo militar que se antecedeu à Constituinte foi caracterizado, dentre outros traços marcantes, pela concessão de privilégios tributários aos ocupantes de determinados cargos públicos, sob a fraca justificativa de incentivar o ingresso nesses cargos.

Criticando os privilégios tributários outrora oferecidos, o jovem tributarista Eduardo de Moraes Sabbag (2006, p. 35):

O Princípio da Isonomia Tributária merece devoção, haja vista a trajetória política delineada no país nas últimas décadas marcadas pelo regime militar, quando, lamentavelmente, se puderam verificar inúmeras “desigualdades tributárias”. Tais desnivelamentos se traduziram em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios ou “liberalidades” a destinatários predeterminados, conforme o cargo ou ofício que se exerciam, aberração essa que se pretende evitar na atualidade.

Em defesa da manutenção das referidas “desigualdades tributárias”, afirma Hugo de Brito Machado (2004, p. 67):

Não nos parece que o tratamento fiscal diferenciado de uma categoria profissional, ou funcional, seja indesejável, se essa discriminação tem por objetivo atrair o interesse das pessoas para o desempenho das profissões incentivadas.

Data venia, a opinião do ilustre tributarista cearense não merece defesa, nem justifica a institucionalização de desigualdades, pelo fato de que, além de ir de encontro ao princípio da isonomia, cria precedente perigoso para a criação de outros privilégios.

O princípio da isonomia deve ser, portanto, observado de forma plena, servindo de embasamento para a atividade tanto do legislador infraconstitucional, como do aplicador da norma.

No entanto, o alto grau de generalidade e abstração do princípio da isonomia pode parecer um óbice à sua aplicabilidade, o que é amenizado pela aplicação de outros princípios que daquele decorrem, como o da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva implica em uma maior contribuição por parte dos mais abonados e uma menor tributação dos mais necessitados e pode ser resumido da seguinte forma: quanto mais se ganha, mais se paga.

A importância da observação da capacidade contributiva na relação tributária é bastante enfatizada doutrinariamente. Nesse sentido, afirmou Aliomar Baleeiro (1955, p. 383): “Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva”.

Busca-se com a aplicação deste princípio uma maior justiça fiscal, onerando mais aqueles que mais podem ser onerados, e desonerando a parcela da população que possui capacidade econômica limitada.

Esse é o preceito que se extrai do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal:

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.

A redação da norma constitucional em comento aparentemente limitaria a aplicação do princípio em tela aos impostos pessoais, não se aplicando aos impostos reais.

Denominam-se de pessoais as exações que levam em consideração as características individuais do contribuinte para a quantificação do tributo. Os impostos reais, por sua vez, são os que, para sua quantificação, levam em conta apenas a matéria tributável.

No entanto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, como o ICMS, é amplamente defendida. Seguindo essa linha, afirma Amaro (2005, p. 141): “não se pode, na criação de impostos reais, estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte”.

Também merece menção o escólio de Aliomar Baleeiro (1985, p. 300):

No dilema entre a justiça e a produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização em impostos outrora havidos como de natureza real.

Uma das formas de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais é a adoção de alíquotas seletivas (**princípio da seletividade**) aos impostos em função da **essencialidade** do bem tributado.

Por estarem geralmente interligadas as idéias de seletividade e essencialidade refere-se usualmente a doutrina a elas como componentes do princípio da seletividade.

No entanto, a seletividade implica apenas em uma tributação diferente em função do bem tributado, como afirma Machado (2004, p. 127): “Dizer-se que um imposto é seletivo é apenas dizer que ele incide de forma diferente sobre os objetos tributados”.

Dessa forma, a essencialidade é o critério utilizado para a diferença na tributação e está intimamente ligada à função extrafiscal do imposto, ou seja, a função inerente a certos impostos que funcionam como forma de intervenção estatal na economia ou na sociedade.

Não se deve, pois, confundir-se a essencialidade dos bens tributados com a seletividade das alíquotas dos impostos, apesar de serem geralmente aplicados de forma conjunta.

A seletividade, por si só, não é necessariamente decorrente da aplicação do princípio da isonomia tributária. Sendo apenas uma forma de tributação.

Na verdade, é o princípio da essencialidade o instrumento para aplicação de uma maior justiça fiscal. Denomina-se de princípio, porque a essencialidade não é apenas um método de aplicação de outro princípio. Constitui-se, na realidade, em ideal fundamental de tributar-se menos os bens imprescindíveis à sobrevivência humana, onerando mais os produtos superfluos, que só podem ser adquiridos pela parcela mais abonada da população.

Deve, portanto, o princípio da essencialidade fundamentar, quando possível, a relação tributária, contribuindo para a amenização das desigualdades sociais.

No Sistema Tributário Nacional, o princípio da essencialidade tem aplicação imposta ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o qual será seletivo em função da essencialidade do produto, conforme o artigo 153, § 3º, I, da Carta Magna.

Dessa forma, o IPI é aplicado com inúmeras alíquotas diferentes, previstas em tabela própria. Cigarros e bebidas alcoólicas são onerados com altas alíquotas, enquanto outras mercadorias de essencialidade flagrante não chegam sequer a ser oneradas.

Qualquer forma de tributação do IPI que não observe a essencialidade deverá ser julgada inconstitucional, por afronta ao artigo 153, § 3º, I, da Lei Maior.

Quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação –

ICMS, a Constituição Federal limita-se a determinar que poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados.

Em face da adoção do vocábulo “poderá” diverge a doutrina acerca da aplicação da essencialidade e seletividade ao tributo em questão, o que será devidamente analisado posteriormente.

Apesar da divergência apontada, poucos são os que tratam a matéria de forma mais aprofundada, limitando-se a maioria a aplicar de forma meramente gramatical o preceito constitucional em tela.

Dessa maneira, limitam-se boa parte dos aplicadores do direito a afirmar apenas que a essencialidade, enquanto para o Imposto sobre Produtos Industrializados é obrigatória, tem aplicação meramente facultativa em relação ao ICMS.

No entanto, faz-se necessária um breve estudo acerca da forma atual de tributação do ICMS, para que possa ser apresentada de forma mais clara a problemática mencionada.

2 ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS

A incidência de tributos sobre a atividade de consumo no Brasil se iniciou há muito tempo.

A Lei Federal nº 4.625, promulgada no ano de 1922, institui o Imposto de Vendas Mercantis, imposto federal que possuía como fato gerador a mudança de titularidade da mercadoria, sendo cobrado de forma cumulativa, ou seja, era uma tributação “em cascata”.

Na Constituição de 1934, mudou-se a denominação do tributo referido, passando a ser chamado de Imposto de Vendas e Consignações - IVC, tendo em vista que este passaria a incidir também sobre as operações de consignação mercantil.

A competência tributária do imposto em questão também foi modificada com o advento da Constituição de 1934, passando para os Estados, não sofrendo modificações significantes com a edição das Constituições de 1937 e 1946.

Em 1965, por meio da Emenda Constitucional nº 18, substituiu-se o IVC pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadoria – ICM. Acompanhando a mudança de nomenclatura, vieram inúmeras outras modificações na forma de incidência desta exação.

Uma das mais significativas modificações referidas foi a adoção da não-cumulatividade das incidências, afastando a tributação “em cascata” antes vigentes por meio da possibilidade de se deduzir no pagamento do tributo na saída do estabelecimento os valores pagos na entrada.

Dessa forma, tributa-se em cada fase apenas o valor agregado ao bem por cada contribuinte.

Na Constituição Federal de 1988, o ICM foi substituído pelo atual ICMS, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Apenas pela análise do *nomen juris* adotado, verifica-se que o âmbito de incidência da exação em questão foi aumentado, o que decorreu da união do antigo ICM com outros tributos federais já existentes.

No mesmo sentido, afirma Roque Antonio Carraza (2006, p. 36/37):

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Devido à importância do tributo em análise, o qual representa quase 80% da arrecadação dos Estados, o texto constitucional esmiuçou detalhadamente os aspectos relevantes a serem aplicados na tributação do ICMS.

Esse imposto encontra-se previsto no artigo 155, II, da Carta Magna, dedicando o Constituinte, no parágrafo segundo do mesmo artigo, doze incisos que traçam as diretrizes gerais de sua aplicação.

Em face das inúmeras mudanças determinou-se, no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que, se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar pertinente, fixariam normas para regular provisoriamente a matéria. Nesse sentido, editou-se o Convênio ICMS 66/88.

O que era pra ser meramente provisório perdurou até o ano de 1996, quando foi promulgada a Lei Complementar nº 87, popularmente conhecida como Lei Kandir. Essa lei sofreu alterações importantes com a edição das Leis Complementares nº 102/2000, 114/2002 e 115/2002 e da Emenda Constitucional nº 33/2001.

A competência tributária em relação ao ICMS permanece sendo dos Estados, no entanto, as regras gerais, como já afirmado, estão instituídas na Constituição Federal e nas Leis Complementares pertinentes, possuindo como características comuns em todos os Estados as peculiaridades a seguir apresentadas.

2.1 Hipótese de incidência

Hugo de Brito Machado (1999, p. 103) afirma que “a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária”.

Dessa forma, hipótese de incidência, como já anuncia sua nomenclatura, é a previsão legal, hipotética e abstrata, do surgimento da obrigação tributária, que, quando concretizada, denomina-se fato gerador.

Conforme já mencionado, o ICMS como instituído na Constituição de 1988, possui diversas hipóteses de incidência. Carraza (2004, p. 37) afirma que se passou a “aglutinar impostos diferentes sob o mesmo rótulo (ICMS)”.

Assim, na estipulação das hipóteses de incidência do imposto em referência devem os entes federativos competentes, Estados, observar as delimitações determinadas pela Lei Complementar nº 87/96, que preceitua em seu artigo 2º:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Devido a aglutinação de diversas modalidades de tributos sob uma só denominação, pode-se destacar as hipóteses de incidência do ICMS relacionando-as com cada um dos tipos de exações contempladas por esse título.

Ressalte-se que o ICMS configura-se para todos os efeitos em ¹ (um) imposto apenas, subdividindo-o apenas para efeitos didáticos, como forma de destacar suas hipóteses de incidências diferenciadas.

Dentre as modalidades de impostos insertas implicitamente no ICMS, destaca-se o “imposto sobre operações mercantis”, uma vez que seria este o imposto cuja hipótese de incidência é a circulação de mercadorias.

O ICMS incidente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal possui com hipótese de incidência justamente a prestação de tal serviço.

Verifica-se que a denominação da subdivisão do imposto examinado já pressupõe sua hipótese de incidência. Nesse sentido surgem as outras três modalidades de ICMS: a) ICMS sobre serviços de comunicação; b) ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e c) ICMS sobre a extração, distribuição ou consumo de minerais.

Pode-se afirmar que a concretização das hipóteses de incidência apresentadas resume-se à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de comunicação e de transportes (interestaduais e intermunicipais).

A mudança de titularidade das mercadorias, denominada circulação de bens, e a prestação dos serviços tributáveis são, portanto, os fatos geradores da exação em estudo.

2.2 Base de cálculo

A base de cálculo é a figura responsável pela quantificação do tributo a ser pago. O *quantum debeatur* configura-se, justamente, no produto da multiplicação dessa pela alíquota pertinente à espécie.

A mera descrição da hipótese de incidência não é, dessa forma, suficiente para a individualização do tributo, devendo o legislador descrever com exatidão os critérios para a aferição do montante a ser pago pelo contribuinte, sendo de fundamental importância a base de cálculo dos produtos.

Nesse sentido, afirma Carraza (2006, p. 255): “o que distingue um tributo de outro é seu binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*”.

Como forma de garantia do conhecimento prévio de todas as peculiaridades dos tributos incidentes sobre determinados fatos geradores, a estipulação expressa da base de cálculo dos tributos é uma forma de se conter a voracidade da atividade tributária estatal.

Destacando a importância do instituto em questão, copia-se o ensinamento de Ataliba (1993, p. 105):

A importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato impositivo, ou dela decorrente, ou com ela relacionada.

Deve ainda, como meio de aplicação do princípio da razoabilidade e proporcionalidade, haver pertinência temática entre a matéria tributável e a base legalmente prevista, permitindo ao máximo, a relação lógica feita pelo contribuinte entre a previsão constitucional do tributo em questão e a base de cálculo a este pertinente.

Dessa forma, caso o legislador altere a “base de cálculo possível”, estaria ele criando tributo diverso daquele que seria competente para criar, nos termos da Lei Maior, incorrendo, pois, em manifesta inconstitucionalidade.

A base de cálculo do ICMS deve, assim, manter certa pertinência temática a sua hipótese de incidência.

Por corroborar exatamente com o exposto, torna-se importante mencionar, mais uma vez, o entendimento de Roque Antonio Carraza (2006, p. 257): “nos termos da Constituição, a base de cálculo do ICMS deve, no mínimo, guardar referibilidade com a operação ou prestação realizada, sob pena de desvirtuamento do tributo”.

Sendo criado com a finalidade de tributar a circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços, o ICMS, resumindo-se a uma regra geral, possui como base de cálculo o valor da operação de circulação de mercadorias ou o montante pago pela prestação do serviço de transporte ou de comunicação.

Caso não haja indicação do valor da operação de circulação de mercadorias ou em não sendo possível a aferição do valor do serviço, o preço corrente da mercadoria ou de seu

similar no mercado atacadista no local da operação será a base de cálculo do imposto em referência, se este relacionar-se à circulação da mercadoria; em se tratando da prestação de serviço, utiliza-se como sucedâneo da regra geral o valor corrente do serviço no local da prestação.

Qualquer elemento estranho ao preço do produto e dos serviços não devem compor a base de cálculo do ICMS, por não cumprirem o requisito da pertinência lógica. Da mesma forma explica José Eduardo Soares de Melo (1996, p. 125):

Somente devem integrar a base de cálculo os valores inerentes ao preço das mercadorias e/ou serviços de transporte/comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados ao seu preço.

De forma que desperta o descontentamento de boa parte da doutrina, o parágrafo primeiro do artigo 13 da Lei Complementar 87/96 enumera outros valores que deverão ser considerados na base de cálculo do ICMS:

Art. 13. (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

No inciso I, do preceito normativo apresentado, verifica-se o fenômeno ao qual se refere usualmente como ICMS “por dentro”, que se caracteriza pela inclusão do valor do ICMS na base de cálculo deste mesmo tributo.

Esse fenômeno é fortemente combatido, uma vez que afronta a regra-matriz constitucional pertinente à tributação da exação em análise.

Roque Antonio Carraza (2006, p. 263) é um dos que se insurgem contra tal prática, afirmando que “com facilidade notamos que é inconstitucional o art. 13, §1º, I, da Lei Complementar 87/1996”.

Apesar disso, a aplicação do ICMS “por dentro” é aceito pela jurisprudência pátria.

Continuando a análise do preceito copiado, passa-se ao inciso II, no qual são enumeradas outras parcelas que integram a base de cálculo do tributo estadual em foco. Desse

inciso, importante mencionar a integração à base de cálculo dos descontos concedidos sob condição.

Dessa forma, os abatimentos sujeitos a eventos futuros e incertos deverão integrar a base de cálculo do ICMS. Enquanto aqueles concedidos sem nenhum condicionamento não servirão de base para o cálculo do imposto.

2.3 Sujeitos Passivos

A relação jurídica tributária pressupõe a existência de pólos antagônicos, da mesma forma do que acontece em regra nas relações obrigacionais de Direito Civil.

No pólo ativo da relação, cumprindo o papel de parte que possui a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, figura, no mais das vezes, o próprio Estado.

No lado oposto, encontra-se o sujeito passivo, o qual deverá cumprir a obrigação tributária, sendo, portanto, o devedor desta, conforme afirma Ataliba (1993, p. 77):

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

Sendo mais criterioso, Luciano Amaro (2005, p. 298) entende que o “sujeito passivo da obrigação principal, por seu turno, é *gênero* abrangente de duas espécies: o *contribuinte* e o *responsável*”. Assim, só seria o sujeito passivo denominado de “contribuinte” quando estiver relação pessoal e direta entre este e o fato gerador da exação. Sendo denominado “responsável” quando, apesar de não se enquadrar na classificação de contribuinte, sua obrigação decorrer de preceito legal expreso.

A divergência apresentada não será mais detalhadamente analisada por afastar-se dos fins a que se presta o presente estudo. Importante, por hora, apenas traçar linhas gerais a respeito do pólo passivo da obrigação tributária.

O contribuinte da relação tributária é a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal, ou seja, da determinação de pagar uma determinada quantia.

Por serem os fatos geradores as materializações das hipóteses de incidências, que, por suas vezes, estão constitucionalmente enumeradas, a escolha do sujeito passivo da relação tributária não poderá ser tomada ao alvedrio do legislador infraconstitucional. Este deverá onerar apenas as pessoas previstas, de forma implícita ou explícita, no texto constitucional.

Não previu expressamente o Constituinte os inúmeros contribuintes de cada tributo, mas contemplou as suas hipóteses de incidência, o que já é o bastante para que possa ser determinado o pólo passivo em cada uma das exações.

No tocante ao ICMS, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, XII, determina que cabe à lei complementar a definição de seus contribuintes.

Cumprindo o preceito referido, dispõe o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96:

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

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

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

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

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

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

A redação atual do dispositivo ora copiado surgiu com a edição das Leis Complementares nº 102/2000 e 114/2002.

Resumindo-se, pode-se afirmar que os contribuintes do ICMS são: a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, b) importadores de bens de qualquer natureza, c) prestadores de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e d) prestadores de serviço de telecomunicações.

Verifica-se, também, no artigo mencionado que, para ser considerado contribuinte do ICMS, deverá o agente da circulação de mercadorias o fazer de forma regular, de forma que caracterize o intuito comercial. Exceção feita às pessoas que pratiquem os atos descritos na enumeração do parágrafo único do mesmo artigo, as quais, hipoteticamente, seriam cobradas apesar da não-configuração de habitualidade e de intuito comercial.

Buscando limitar o alcance da exceção apontada, Melo (1996, p. 107) demonstra não haver na jurisprudência um entendimento pacífico quanto à responsabilização excepcional e afirma que “a dispensa da habitualidade, nas operações de importação, configura tratamento que viola o postulado da isonomia, suscetível de decretação de inconstitucionalidade”.

Com o intuito de solucionar a questão apontada, editou-se a Emenda Constitucional nº 33/01, que ampliou a incidência do ICMS nas operações de importação e expressamente abrangeu “a pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto”.

Outro fenômeno interessante atinente ao pólo passivo da exação em exame é a substituição tributária, que pode ser realizada de diversas formas.

O artigo 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de responsabilizar-se pelo pagamento do tributo pessoa expressamente prevista em lei, ainda que não caracterizada como contribuinte.

Tais medidas são tomadas para que seja facilitada a fiscalização por parte do sujeito ativo no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, § 7º, admite a substituição tributária progressiva ou “para frente”. Nesses casos, quem recolherá o tributo será uma terceira pessoa e esta o fará antes da ocorrência do fato gerador, como forma de antecipar-se o recolhimento perante um fato gerador presumido.

A substituição tributária também pode ocorrer de forma regressiva ou “para trás” quando o pagamento do tributo será realizado em momento posterior à ocorrência do fato gerador. Denomina-se tal fenômeno de diferimento, que se caracteriza pela postergação no recolhimento do tributo a um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador.

Os dois fenômenos relatados podem ocorrer na tributação do ICMS.

2.4 Alíquotas

A determinação dos parâmetros utilizados para a fixação das alíquotas do ICMS é o assunto que mais interessa ao desenvolvimento do presente estudo.

As alíquotas dos tributos, como já afirmado, são responsáveis, juntamente com a base de cálculo, pela quantificação do valor a ser pago pelo contribuinte.

Dessa forma, para quantificar-se o valor do tributo, necessário que se aplique um fator multiplicador à base de cálculo, determinando-se com exatidão a parcela daquela base que será paga em cumprimento da obrigação tributária. Esse fator multiplicador é justamente a alíquota da exação.

Nítida é, portanto, a diferenciação entre base de cálculo e alíquota. Enquanto aquela constitui a efetiva grandeza da materialidade tributária, esta determina a parte ou fração que será paga daquele determinado montante base.

No mesmo sentido afirma Ataliba (1993, p. 209): “O mandamento principal, na norma tributária, não é simplesmente ‘pague’, mas ‘pague % sobre a base imponible, ou pague uma moeda por quilograma”.

Nessa definição, visualizam-se dois tipos diferentes de alíquotas, umas correspondem a um número fracionário, outras, denominadas alíquotas *ad valorem*, não incidirão sobre valores monetários, devendo, portanto, corresponder a um certo valor em dinheiro que incidirá em uma determinada grandeza quantitativa.

Assim, as alíquotas *ad valorem* são estipuladas em “tantos reais por quilos” ou “x reais por metro” e assim sucessivamente, dependendo da unidade de medida que quantifica a base de cálculo. Dessa forma, a alíquota determina, para cada unidade de medida, um valor monetário, conferindo aquela um aspecto pecuniário.

Em qualquer caso, a alíquota é responsável por determinar a parcela da base de cálculo que deverá ser repassada ao sujeito ativo da relação tributária.

As alíquotas dos tributos, em regra, são definidas em lei. A Constituição, em apenas alguns casos, cria limites aos preceitos infraconstitucionais a serem editados.

Em relação aos tributos federais, a Carta Magna fixa a alíquota mínima de 1% para o imposto sobre o ouro, quando este seja definido como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Como exemplo de tributo estadual cuja alíquota é limitada pelo texto constitucional, figura o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotivo - IPVA, tendo em vista a determinação de que suas alíquotas mínimas serão fixadas pelo Senado Federal.

Traz ainda a Lei Maior a determinação de que Lei Complementar fixará as alíquotas mínimas e máximas para a tributação do ISS, tributo de competência municipal.

Em relação ao ICMS, os preceitos constitucionais norteadores da fixação de suas alíquotas são mais numerosos e estão previstos no artigo 155, § 2º.²

Dessa maneira, o inciso III, do dispositivo constitucional mencionado busca aplicar ao ICMS as delimitações do princípio da essencialidade, o que será visto posteriormente.

O inciso IV, por sua vez, determina que Resolução aprovada pela maioria absoluta do Senado Federal, de iniciativa de um terço de seus membros ou do Presidente da República, deve fixar as alíquotas do ICMS incidente nas operações interestaduais e de exportação.

No inciso V, estão presentes faculdades ao Senado Federal. A primeira, de estipular alíquotas mínimas para as operações interestaduais, mediante o mesmo tipo de Resolução mencionado no parágrafo anterior. A segunda, de estipular alíquotas máximas nas mesmas operações, quando configurado conflito específico envolvendo interesses de Estados, por meio de Resolução a ser proposta pela maioria absoluta dos membros daquela casa legislativa e a ser aprovada por sua maioria qualificada de dois terços.

² 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; (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; 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; (...).

Por determinação do inciso VI, do já fartamente mencionado dispositivo constitucional, as alíquotas adotadas nas operações internas, em regra, não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Quando a operação for interestadual, conforme preceituado no inciso VII, adota-se a alíquota interestadual toda vez que o destinatário do produto for contribuinte do ICMS, e a alíquota deverá ser a interna quando não configurada a situação de contribuinte do destinatário.

Neste último caso, o remetente recolhe ao seu Estado, no momento da saída do bem de seu estabelecimento, o correspondente à alíquota interestadual, enquanto a diferença entre a alíquota interna e a interestadual é recolhida pelo destinatário no Estado deste, é o que determina o inciso VIII do parágrafo em análise.

Saliente-se que a Constituição Federal, ao conceder as referidas competências da União, representada pelo Senado Federal, na limitação de alíquotas do referido imposto estadual, buscou garantir a existência de um sistema jurídico que possibilitasse a manutenção do interesse de toda a coletividade nacional, evitando grandes disparidades entre os métodos adotados pelos diversos estados.

Apesar de limitar a competência de que cada Estado edite sua legislação acerca das alíquotas do ICMS, a Carta Política não anulou a autonomia estadual. Configuram-se, na verdade, esses preceitos limitadores em uma intervenção razoável para evitar possíveis danos advindos com a “guerra fiscal” entre os Estados.

Dessa forma, as regras constitucionais citadas surgem como orientadoras da atividade legislativo-tributária a ser exercida nos Estados, sendo de observação imediata, sujeitando, inclusive, estes entes federativos ao controle jurisdicional de constitucionalidade das normas que edita.

Não podem, portanto, serem olvidadas pelo aplicador do Direito as normas constitucionais norteadoras da atividade tributária do Estado, uma vez que, como já afirmado, a afronta à Constituição e a seus preceitos principiológicos é consideravelmente mais grave do que a inobservância de mero preceito legal.

Verificado isso, retorna-se à questão sobre a necessidade de observação do princípio da essencialidade, expressamente aplicado ao ICMS, por determinação do artigo 155, § 2º, III, da Carta Magna.

Como visto, as alíquotas do imposto em questão sofrem limitações do texto constitucional e a aplicação da essencialidade no momento da fixação daquelas é mais uma determinação a ser observada.

O princípio da essencialidade é aplicado justamente na fixação das alíquotas a serem cobradas, norteando a atividade do legislador estadual.

No entanto, o princípio em destaque não é utilizado pelos Estados, que se baseiam no argumento de que a aplicabilidade daquele é facultativa, contando lamentavelmente com o apoio de parte da doutrina.

2.4.1 Alíquotas diferenciadas na tributação do ICMS no Estado do Ceará

No Estado do Ceará, como na maior parte dos Estados brasileiros, adotam-se diferentes alíquotas sem a necessária observação do princípio da essencialidade.

Dessa forma, editou este Estado da federação a Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, dispondo sobre o ICMS e dando outras providências.

A redação original do artigo 44, I, do referido diploma normativo cearense demonstrava a aplicação da seletividade das alíquotas a serem aplicadas, não restando claro, no entanto, o critério utilizado para tal fim, como se observa:

Art. 44. As alíquotas do ICMS são:

I – nas operações internas:

- a) 25% (vinte e cinco por cento) para bebidas alcoólicas, armas e munições, fogos de artifício, fumo, cigarros e demais artigos de tabacaria, jóias, ultra-leves e asas-delta, gasolina, querosene de aviação, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis;
- b) 20% (vinte por cento) para energia elétrica;
- c) 17 % (dezessete por cento) para as demais mercadorias ou bens.

Seguiu a mesma linha a redação original o Regulamento do ICMS-CE, Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, que, em seu artigo 55, praticamente repetiu a classificação determinada pela Lei Estadual nº 12.670/96.

Verifica-se, portanto, que produtos de essencialidade flagrante foram incluídos no rol de supérfluos, sendo tributados com a mais alta alíquota possível, como é o caso da gasolina.

Analisando os preceitos mencionados, José Ribeiro Neto (2002, p. 159) afirma com propriedade:

Entretanto, equivocou-se o legislador ao aplicar tal alíquota (25%) a produtos absolutamente essenciais à população e à própria economia do País, como são os casos da gasolina, querosene para aeronave, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis. A bem da verdade, a inclusão de tais produtos como sujeitos à alíquota de 25% teve uma única razão: aumentar a arrecadação do ICMS.

Agravando, ainda mais, a situação já verificada a Lei Estadual nº 12.770, de 24 de dezembro de 1997, alterou o artigo 44 da Lei nº 12.670/96, incluindo no rol de supérfluos, tributados com alíquotas de 25%, a energia elétrica, cuja essencialidade é indiscutível.

Posteriormente, foi editado o Decreto nº 24.756/97, de 30/12/1997, o qual alterou o artigo 55 do Regulamento do ICMS-CE (RICMS-CE), adequando-o à modificação da lei estadual.

Atualmente, a alíquota utilizada para a tributação dos produtos mencionados no artigo 55, I, “a”, do RICMS-CE é de 27%, tendo em vista a aplicação do adicional de 2% referente à composição do Fundo Estadual de Combate à Pobreza – FECOP, o qual encontra previsão constitucional no artigo 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, cujo regulamento estadual, é determinado pelo artigo 2º da Lei Complementar Estadual nº 37.

3 APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS AO ICMS EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS

Analizadas as questões necessárias para que seja possível uma análise embasada do tema proposto, pode-se, neste momento, tecer comentários específicos em relação a necessária observação por parte do legislador estadual do princípio da essencialidade, quando da fixação das alíquotas aplicáveis ao ICMS.

Apesar de controversa, a questão relativa à seletividade do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e serviços ainda não foi devidamente discutida pela doutrina e jurisprudência pátrias.

A controvérsia existente decorre da má interpretação do texto constitucional e do fato de que este se mostra contraditório, utilizando termos que gramaticalmente não exprimem o real alcance da norma.

Dessa forma, vale mencionar, mais uma vez, a redação expressa no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

A aplicação da seletividade em função da essencialidade dos produtos e serviços é uma forma de aplicar-se, como já afirmado, certo grau de extrafiscalidade na tributação, ou seja, aplica-se ao imposto uma função além do mero recolhimento de divisas para o Estado, implicando em verdadeiro instrumento de busca por uma maior justiça social.

Configura-se, dessa forma, a norma em comento em um preceito norteador da atividade tributária do ente competente, ressaltando-se que, apesar de seu conteúdo programático, a observação a esse princípio é imperativa.

Utilizam-se as Fazendas Públicas dos Estados do entendimento que afirma ser, no tocante ao ICMS, ao contrário do previsto para o IPI, meramente facultativa a aplicação do princípio da essencialidade, em face da utilização pelo texto constitucional da assertiva “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços”.

Defende aquela parte da doutrina que o preceito constitucional em apreço não é de observância obrigatória, o que significaria, em último caso, que se trata de um mero dispositivo inútil da Constituição Federal, o qual deverá ser observado apenas se for conveniente ao Estado-membro em determinado momento.

Frise-se que esse entendimento não é defendido apenas no Ceará. São Paulo e Distrito Federal são outros exemplos de entes federativos que ignoram completamente a essencialidade dos produtos no momento de diferenciação das alíquotas a serem aplicadas, fazendo uso da seletividade pura e simples sem qualquer fundamento que a justifique ou norteie.

O absurdo é tão flagrante que, no Distrito Federal, o Decreto 18.955/97, em seu artigo 46, determina a aplicação da alíquota máxima de 25% sobre para produtos como a energia elétrica e o petróleo, tributando-os da mesma forma como as bebidas alcoólicas e o cigarro.

Não param por aí os absurdos perpetrados pelo legislador do Distrito Federal, sendo determinada a aplicação da alíquota de 12% a produtos notadamente supérfluos, como jóias e pedras preciosas.

Nota-se, dessa forma, que a aplicação da seletividade não é capaz, por si só, de cumprir a extrafiscalidade prevista para a tributação do imposto em análise, visto que ela pode ser aplicada de forma vazia, sem motivo que enseje a diferenciação.

A questão, portanto, cinge-se à aplicabilidade do princípio da essencialidade, o qual, como será demonstrado, tem aplicabilidade imperativa, e não meramente facultativa.

3.1 Hermenêutica constitucional das normas programáticas

Ressaltando a correta e necessária interpretação das normas jurídicas, assevera Vicente Ráo (1952, p. 542):

A hermenêutica tem por objeto investigar e coordenar por modo sistemático os princípios científicos e leis decorrentes, que disciplinam a apuração do conteúdo, do sentido e dos fins das normas jurídicas e a restauração do conceito orgânico do direito, para efeito de sua aplicação e interpretação; por meio de regras e processos especiais procura realizar, praticamente, estes princípios e estas leis científicas; a aplicação das normas jurídicas consiste na técnica de adaptação dos preceitos nelas contidos assim interpretados, às situações de fato que se lhes subordinam.

Dessa forma, será examinado pormenorizadamente o preceito normativo que desperta nos operadores do Direito a divergência acerca da matéria em estudo.

A análise pura e simples da redação normativa não é suficiente para dar ao texto constitucional toda a amplitude devida, devendo prevalecer sempre a exegese que busca a consecução do fim a que se presta o preceito em detrimento da realizada através de análise meramente gramatical.

Nesse sentido, afirma Moraes (2003, p. 44):

A Constituição Federal há de sempre ser interpretada, pois somente por meio da conjugação da letra do texto com as características históricas, políticas, ideológicas do momento, se encontrará o melhor sentido da norma jurídica, em confronto com a realidade sociopolítico-econômica e almejando sua plena eficácia.

Inicialmente, deve-se frisar que a interpretação do texto constitucional deve partir do pressuposto de que não há na Lei Maior palavras que possam ser desprezadas, devendo cada vocábulo empregado apresentar um significado real. Assim, assevera Moraes (*ob cit*, p. 45) que “as normas constitucionais desempenham uma função útil no ordenamento, sendo vedada a interpretação que lhe suprima ou diminua a finalidade”.

Não pode, assim, prevalecer o fundamento adotado pelas Fazendas dos Estados de que o artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, teria aplicação meramente facultativa, não sendo possuidor de um caráter cogente, demonstrando apenas uma faculdade que possui o legislador estadual na fixação dos parâmetros de tributação do ICMS.

Ora, a mera facultatividade já existiria para o legislador competente, mesmo que não existisse o preceito normativo interpretado, conforme afirma Hugo de Brito Machado (2004,

p. 135): “Um imposto pode ser seletivo, em princípio, independentemente de autorização constitucional expressa.

Dessa forma, caso aceita a tese de que se determina *in casu* apenas uma possibilidade de aplicação, consequentemente, estar-se-ia afirmando ser desnecessário o texto em análise.

A possível classificação do preceito em tela como norma programática também não é capaz de reduzir a sua aplicabilidade, tendo em vista que o fato de não trazer em seu bojo sanções a serem aplicadas em caso de descumprimento de seus ditames não significa que podem ser inobservadas.

No mesmo sentido, Machado (2004, p. 133) afirma: “Se um princípio constitucional consagra um *programa*, evidentemente será inconstitucional qualquer norma inferior que estabelecer coisa diversa da programada”.

Importante reforçar a idéia que os princípios constitucionalmente previstos estão intimamente ligados, formando uma unidade coerente e a frustração de qualquer um deles significa uma afronta a todos os demais.

O princípio da essencialidade foi consagrado pelo constituinte como fruto da interpretação de outros, como já demonstrado anteriormente. Além da isonomia pode-se afirmar que decorre o princípio em tela da aplicação dos princípios da dignidade da pessoa humana; do desenvolvimento nacional; e da erradicação da pobreza, da marginalização e da diminuição das desigualdades sociais.

Deve-se dar ênfase à unidade da Constituição, aplicando-se uma interpretação de suas normas de forma a garantir uma visão unitária e coerente de toda a ordem jurídica.

A supremacia da *Lex Mater* é indubitável e não há quem a desconsidere; no entanto, há os que buscam, por meio de distorções no exercício exegético, diminuir sua eficácia e aplicação, como afirma Machado (*ob cit*, 131):

Ninguém se atreve a negar a supremacia constitucional, tão incontestável ela é. Muitos, porém, são os caminhos de que alguns se valem para, na prática, reduzir o seu alcance, tornando-a em alguns casos simples peça de ornamento da literatura jurídica. É o que acontece, por exemplo, com os que defendem a ausência de conteúdo normativo das denominadas normas constitucionais programáticas.

A interpretação da Constituição deve conferir-lhe aplicabilidade máxima, ou, nas palavras de Canotilho (1996, p. 227), à norma “deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê”.

Não cabe mais, nos dias atuais, a tentativa de diminuição da eficácia dos princípios constitucionais, visto que a tendência é de fortalecimento cada vez maior destes, passando-se a um sistema normativo em que primeiro devem ser observadas as normas principiológicas para depois aferir-se a possibilidade de aplicação das normas legalmente previstas.

O Estado Democrático de Direito pauta-se justamente na submissão do Estado às normas que edita e essa submissão deve ser praticada principalmente no tocante aos princípios, pois são esses que norteiam a atividade do legislador infraconstitucional, e por possuírem um caráter de fundamentalidade no sistema e maior proximidade da idéia de Direito e da exigência da justiça.

Aceitando-se a relativização de princípios, estar-se-ia admitindo uma insegurança jurídica, visto que a legislação variaria significativamente de acordo com a situação política do momento, não sendo respeitados sequer os preceitos de maior perenidade e universalidade.

Importante mencionar o ensinamento de Glauco Barreira Magalhães Filho (2002, p. 64):

O Novo Estado de Direito ou Estado Democrático de Direito ou, ainda, Estado Constitucionalista, distingue-se pelo culto à Constituição, com ênfase no princípio da constitucionalidade e no reconhecimento da normatividade dos princípios que consagram direitos fundamentais, sendo tais preceitos supremos visto não como meros conselhos ao legislador ou simples declarações políticas de direitos, mas, antes, como normas vinculantes.

Ressalta, portanto, o ilustre professor cearense a idéia de imperatividade das normas programáticas, demonstrando e fundamentando toda a importância concedida aos princípios no atual ordenamento jurídico pátrio.

A sistemática interpretativa da constituição baseia-se na existência de três tipos de princípios. Nesse sentido, afirma Barreira (*ob cit*, p. 102) que “os princípios constitucionais especiais são interpretados pelos gerais, e estes pelos princípios estruturantes”.

Pode-se, assim, afirmar que o princípio da isonomia serve de método interpretativo do princípio da essencialidade e é interpretado conforme o princípio democrático.

Além da sistemática, a interpretação teleológica também merece destaque. Esta se propõe a garantir, por meio do exercício exegético correto, a verdadeira finalidade a que se destina o preceito constitucional.

Assim, ensina José de Albuquerque Rocha (1995, p. 118):

Como os fins propostos pelo ordenamento jurídico se destinam a operar na realidade social, política e econômica, a decisão deve ser valorada não só quanto à sua coerência com o sistema (controle interno intra-sistemático), mas também, em relação às suas consequências sociais, políticas e econômicas práticas, isto é, extranormativas, para verificar seu impacto sobre a realidade, à luz dos objetivos que o sistema propõe como resultado a ser alcançado pela decisão (controle externo ou extra-sistemático).

Por buscar o fim de obter-se uma maior justiça social e tributária, deve ser aplicado ao ICMS o princípio da essencialidade, como forma de fundamentar a seletividade de alíquotas impostas aos diferentes tipos de produtos e serviços.

Tilbery (1980, p. 3031) explica detalhadamente os fins a que se presta a norma constitucional em comento:

Em um país, que se encontra em fase avançadíssima de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo em função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos desnecessários, para liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de rendas e maior aproximação da Justiça Fiscal.

Diante dos argumentos ora apresentados, Roque Carraza (2006, p. 375) interpreta da seguinte forma o preceito contido no artigo 155, §2º, III, da Carta Magna: “Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo ‘poderá’ equivale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’”.

Entende, dessa forma, o citado tributarista que a aplicação da seletividade das alíquotas também é imperativa.

Esse entendimento baseia-se na idéia de que apesar de aparentemente conceder um “poder”, a constituição confere, na verdade, à pessoa política competente um “dever”, explicando-se que as pessoas políticas possuem “poderes deveres”.

Corroborando o entendimento acima exposto, da mesma forma ensina Rui Barbosa (1932, p. 151):

Claro está que em todo poder se encerra um dever: o dever de não exercitar o poder, senão dadas as condições que legitimem o seu uso, mas não deixar de exercer, nas condições que o exijam.

De forma menos drástica, outros doutrinadores entendem que o preceito constitucional em comento confere a faculdade de se aplicar alíquotas seletivas, mas, em aplicando-as, deve o Estado-membro variá-la conforme a essencialidade dos produtos.

Filiando-se a esta corrente doutrinária, afirma Hugo de Brito Machado Segundo:

Na verdade, o ICMS poderá ser seletivo. Se o for, porém, essa seletividade deverá ocorrer de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, e não de acordo com critérios outros, principalmente se inteiramente contrários ao preconizado pela Carta Magna.

Em outros termos, a Constituição facultou aos Estados a criação de um imposto proporcional, que representaria ônus de percentual idêntico para todos os produtos e serviços por ele alcançados, ou a criação desse mesmo imposto com caráter seletivo, opção que, se adotada, deverá guiar-se obrigatoriamente pela essencialidade dos produtos e serviços tributados. A seletividade é facultativa. O critério da seletividade é obrigatório.³

Com a devida vênia, o segundo entendimento parece mais condizente com a finalidade da norma constitucional debatida. Não pode ser simplesmente ignorado que o constituinte usou a expressão “deverá ser seletivo” no tocante à tributação do IPI, enquanto ao referir-se ao ICMS afirmou que este “poderá ser seletivo”.

Entende-se, dessa forma, que a faculdade do legislador estadual encontra-se justamente na aplicação ou não de alíquotas diferenciadas para produtos e serviços diversos. No entanto, ao adotar essa seletividade, deverá fazê-lo pautado no princípio da essencialidade, e não em um intuito meramente arrecadador.

Essa justificação vai ao encontro do ensinamento de José Eduardo Soares de Melo (1996, p. 187):

Conquanto a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver, propriamente, mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se a obediência a inúmeros postulados constitucionais.

Diante do exposto, deve prevalecer o entendimento de que, apesar de facultativa, a seletividade das alíquotas do ICMS, a observação do princípio da essencialidade, nos casos em que forem aplicadas as alíquotas diferenciadas, é obrigatória. Assim pode o Estado fixar a mesma alíquota para todos os produtos e serviços ou aplicar alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos.

³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 62. São Paulo: Dialética, 2000.

Impedir a liberalidade dos Estados de tributar igualmente todas as mercadorias e prestações de serviços seria interferir demasiadamente na autonomia destes entes federativos. No entanto, deve ainda o legislador prender-se ao princípio da proporcionalidade, aplicando uma alíquota única razoável em consideração aos produtos indispensáveis, pois se a tributação será a mesma, que seja feita no patamar dos produtos essenciais.

3.2 A essencialidade flagrante dos produtos tributados com alíquota máxima no Estado do Ceará

O conceito de o que é essencial não advém unicamente do entendimento do legislador, uma vez que ao enumerar os produtos e serviços a serem tributados conforme sua essencialidade aquele deverá observar os anseios sociais.

Sobre assunto, explica Henry Tilbery (1980, p. 2969):

O conceito de ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. Consequentemente, 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 tecnologia).

Verificando que o Estado do Ceará considera supérfluos a energia elétrica, os combustíveis e os serviços de comunicação, demonstrar-se-á a inconstitucionalidade daqueles preceitos em face da essencialidade desses produtos.

Em um momento histórico em que a vida torna-se cada vez mais dependente de equipamentos movidos a eletricidade, a importância da energia elétrica e sua essencialidade são patentes, não merecendo sequer maiores explicações.

No entanto, vale mencionar o escólio de Walter Álvares (1978, p. 81):

Ninguém duvidaria em admitir que a eletricidade representa no mundo moderno o próprio substrato de sua existência material. A sua utilização é contínua e tão variada que não há hoje em dia atividade material que dela não dependa.

No mesmo sentido afirma Machado Segundo: “não há dúvida de que a energia elétrica é essencialíssima a qualquer cidadão ou empresa, sendo consumida inclusive por aqueles desprovidos de qualquer capacidade contributiva”.⁴

É evidente, no entanto, que a energia elétrica não possui o mesmo grau de essencialidade de gêneros alimentícios, tais quais pão e leite. Ainda assim, não se justifica sua qualificação dentre os produtos supérfluos, sendo onerada com alíquotas máximas aplicadas ao ICMS no Estado do Ceará.

Quanto aos combustíveis, maiores considerações são, da mesma forma, desnecessárias, inclusive pelo fato de que, em um país tão dependente de suas rodovias para a distribuição nacional dos produtos, qualquer encargo tributário a maior no preço dos combustíveis influi em toda a economia e em todo tipo de produto.

Não se aceita a afirmação de que só utiliza combustível quem possui automóvel próprio. Na verdade, é impossível a concepção de vida, na atualidade, sem a dependência da energia advinda desses produtos.

Dessa forma, a sociedade atual está completamente organizada de forma que depende necessariamente de energia para o desenvolvimento de suas atividades regulares. Advinda da eletricidade ou dos combustíveis fósseis, a energia é hoje fundamental para os seres humanos, sendo inconstitucional a tributação desses produtos como se supérfluos fossem.

3.3 Controle jurisdicional da aplicação do princípio da essencialidade

Verificada a inconstitucionalidade da não-aplicação do princípio da essencialidade à tributação do ICMS, cabe o questionamento acerca da possibilidade de a função jurisdicional interferir na relação tributária.

Os órgãos fazendários estaduais defendem o entendimento de que não poderia o Poder Judiciário interferir na relação *in foco*, sob pena de suposta afronta ao princípio da separação dos poderes.

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 62. São Paulo: Dialética, 2000.

No entanto, não deve prevalecer a tese mencionada, visto que opõe nítidos embargos ao princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário.

Ainda assim, não se configura afronta à separação dos poderes a intervenção do Poder Judiciário, visto que compete a este a aplicação ao caso concreto das normas vigentes, sendo de imperiosa e de anterior observância os preceitos constitucionais, como já sobejamente afirmado.

Ao tratar da possibilidade de aplicação ao caso concreto e isolado do princípio da essencialidade, assevera Carraza (2006, p. 378) “o Poder Judiciário está apto a controlar o cumprimento deste princípio constitucional” e continua afirmando o seguinte:

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.

Nesse sentido, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho (1990, p. 238):

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 se declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua.

Poderia, ainda, evidentemente, ser motivado o Poder Judiciário para que fosse declarada a inconstitucionalidade em abstrato das normas estaduais que não observarem o princípio da essencialidade, gerando assim efeitos *erga omnes*.

Em face de todo o exposto, verifica-se que incorre em inconstitucionalidade os Estados, ao aplicarem alíquotas abusivas aos produtos essenciais. Isso, no entanto, pode ser corrigido pela atuação *in concreto* ou *in abstracto* do Poder Judiciário, o qual, antes de qualquer outro preceito normativo, deve garantir a aplicação da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

No desenvolver do presente estudo, demonstrou-se a importância dos princípios no ordenamento jurídico brasileiro, com ênfase à sua correta exegese. Dentre esses, destacou-se os princípios norteadores da atividade tributária do Estado brasileiro.

Figurando como um dos limites impostos à instituição e modificação de tributos, surge o princípio da essencialidade, que determina a fixação de parâmetros para que os bens sejam onerados com exações na medida inversa de sua essencialidade aos cidadãos comuns.

A Constituição Federal de 1988 trouxe preceito expresso que possibilita a seletividade de alíquotas do ICMS com base na essencialidade dos produtos e serviços tributados.

No entanto, esse princípio não é observado pelas legislações estaduais, as quais oneram demasiadamente produtos e serviços de extrema necessidade aos jurisdicionados.

Dessa forma, aplicando-se a interpretação necessária, verifica-se que a escolha de alíquotas só poderá ser feita em sendo observado o princípio da essencialidade, sob pena de inconstitucionalidade flagrante.

Dessa forma, conclui-se afirmando que esse problema pode ser solucionado com a devida prestação jurisdicional do Estado, quando devidamente provocado.

REFERÊNCIAS

OBRAS CONSULTADAS:

ÁLVARES, Walter T. *Curso de Direito da Energia*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1955. Vol. I.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 16. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal Brasileira* (coligidos por Homero Pires). São Paulo: Saraiva, 1932. Vol. I.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1989.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT/Educ, 1975.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito tributário*. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A tributação da Energia Elétrica e a Seletividade do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 62. São Paulo: Dialética, 2000. Disponível em: <http://www.machado.adv.br/paginas/artigos.asp?codartigo=30&situacao=1>. Acesso em: 21 abr. 2007.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. *Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição*. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coord. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993. Vol. II.

MELO, José Eduardo Soares. *ICMS Teoria e Prática*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 1996.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. São Paulo: Max Limonad, 1952. Vol. II.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO NETO, José. *Regulamento do ICMS-CE Integralmente Comentado*. Fortaleza: Tipoprogresso, 2002.

ROCHA, José de Albuquerque. *Estudos sobre o Poder Judiciário*. São Paulo: Malheiros, 1995.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SCHMIT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1928.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo: RT, 1978.

LEGISLAÇÃO UTILIZADA:

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Senado, 1988.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1981.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em 20 mar. 2007.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm.
Acesso em 20 mar. 2007.

_____. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 10 de novembro de 1937.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm.>
Acesso em 20 mar. 2007.

CEARÁ. Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997.

_____. Decreto nº 24.756/97, de 30 de dezembro de 1997.

_____. Lei Estadual nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996.

_____. Lei Estadual nº 12.770, de 24 de dezembro de 1997.