

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

BENNER ROBERTO RANZAN DE BRITTO

**PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE APLICADO AO ICMS INCIDENTE SOBRE
ENERGIA ELÉTRICA**

RECIFE

Março/2010

BENNER ROBERTO RANZAN DE BRITTO

**PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE APLICADO AO ICMS INCIDENTE SOBRE
ENERGIA ELÉTRICA**

Trabalho de conclusão de curso da Pós-graduação apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, como requisito exigido para obtenção do título de Pós-graduado em Direito Tributário.

RECIFE

Março/2010

RESUMO

Neste trabalho analisamos a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, remetendo-nos ao estudo da seletividade em função da essencialidade da energia elétrica. O princípio da seletividade pode ser alcançado de várias formas, porém a mais comumente empregada é a variação das alíquotas. A essencialidade decorre dos valores captados pelo legislador constitucional, porém, não indicam os critérios específicos para identificar os produtos essenciais e graduar as respectivas necessidades. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) traça as diretrizes para a identificação dos parâmetros da essencialidade, que constituiria o atendimento às necessidades básicas e indispensáveis do indivíduo. O conceito mínimo de essencialidade já se encontra estampado no próprio texto constitucional, cabendo ao intérprete identificá-los, através da reconstrução do seu sentido. Deve-se levar em consideração, para sua interpretação, os elementos referentes à comunidade e ao tempo em que esta sociedade se localiza. O desenvolvimento econômico ou cultural da sociedade poderá implicar um acréscimo de produtos considerados essenciais, por meio da ampliação do conceito de mínimo essencial. Com isto, é importante destacar que o princípio da seletividade torna o ICMS um importante instrumento de realização de justiça fiscal, pois a tributação, em função da essencialidade do produto, implica a redução da carga tributária de gêneros de primeira necessidade, minimizando os efeitos da repercussão econômica para as classes menos favorecidas.

Palavras-chave: ICMS, capacidade contributiva, seletividade, energia elétrica.

SUMÁRIO

Introdução	05
1 – O ICMS	06
1.1. Breve histórico.....	06
1.2. Considerações gerais	08
1.3. Função	10
2 – O princípio da capacidade contributiva.....	11
3 – O Princípio da Seletividade	14
3.1. Conceito.....	14
3.2. A regressividade	16
3.3. A Seletividade no ICMS.....	17
4 – O ICMS incidente sobre a energia elétrica.....	18
4.1. A Base de cálculo	21
4.2. Alíquota	21
4.3. As alíquotas do ICMS adotadas pelos Estados.....	21
4.3.1 Pernambuco	21
4.3.2 Rio de Janeiro	25
4.3.3 São Paulo	25
4.3.4 Mato Grosso	26
4.3.5 Minas Gerais.....	27
5 – O conceito de essencialidade na constituição e o limite de discricionariedade do legislador	28
5.1. A essencialidade da energia elétrica e o CDC.....	30
6 – Casos Práticos.....	32
6.1. Clube Português do Recife	32
6.2. Panificadoras	32
6.3. Da ilegalidade da cobrança do ICMS sobre a demanda reservada de Energia Elétrica.....	33
Conclusão	36
Referencia Bibliográfica.....	37

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação-ICMS é de competência dos estadual e Distrital. É uma das principais fontes de receita bastante expressiva. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) consagra como um dos objetivos fundamentais de nossa República erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta Magna estabelece alguns princípios norteadores do direito, como o da igualdade, da capacidade contributiva e o da seletividade.

Na CF/88 identifica-se uma série de direitos e garantias individuais asseguradas a todo cidadão, tais como o direito à saúde, à educação, à moradia, ao trabalho, ao lazer, ao transporte público, enfim, sintetizados como o direito à dignidade humana

O interesse sobre o tema surgiu em virtude da escassez de estudos sobre a matéria na doutrina brasileira e estrangeira, a despeito de sua relevância e importância, haja vista tratar de oneração fiscal de um produto indispensável à sobrevivência biológica e social do ser humano.

De início, será analisado o ICMS de uma forma geral, tratando posteriormente dos principais princípios, o da capacidade contributiva e o da seletividade, neste último é abordado o conceito e sua importância.

Outros tópicos são abordados neste trabalho pela importância no que se refere à seletividade da energia elétrica e o limite da discricionariedade do legislador. Tivemos também a ousadia de trazer o respaldo dado pelo Código de Defesa do Consumidor-CDC a respeito da essencialidade da energia elétrica.

Por fim, trazemos alguns casos práticos com o objetivo de mostrar que os Estados cobram uma alta alíquota com o intuito apenas de obtenção de renda estatal, ou seja, a diminuição ou isenção da alíquota só acarretaria uma lesão à economia pública.

Assim, pretende-se, com o presente trabalho monográfico, demonstrar que a observância ao princípio da seletividade torna o ICMS um importante instrumento de realização de justiça fiscal, pois a tributação, em função da essencialidade do produto, implica a redução da carga tributária de gêneros de primeira necessidade, minimizando os efeitos da repercussão econômica para as classes menos favorecidas.

1. O ICMS

1.1. Breve histórico

A história registra apenas casos esporádicos de tributação, na Antiguidade (egípcios, gregos e romanos – estes últimos chegaram a ter um imposto de caráter geral, v.g., a *centesima rerum venalium*¹, instituída pelo imperador romano Augusto, tinha a finalidade de custear gastos militares, que incidia sobre o giro dos negócios com uma alíquota de 1% sobre as mercadorias vendidas em leilão público) e na Idade Média (eram exigidos ocasionalmente em razão de necessidades eventuais de príncipes ou de senhores feudais).

Ante a enorme evasão fiscal, agravada pelo enfraquecimento da administração pública, os governadores necessitavam de um tipo de imposto que fosse exigido da maneira mais genérica possível, de preferência, sobre o volume total dos negócios (*ad valorem*), com efeito, que tal imposto possuísse alta rentabilidade.

Grande foi a adoção da cobrança do imposto, que inicialmente fora criado para suprir despesas de guerra, mas passou a chamar a atenção dos países pelo enorme potencial de arrecadação que encerrava em comparação com os impostos da época, muitos deles com valor fixo e de pouca representatividade em termos de generalidade de contribuintes e universalidade de operações tributáveis.

O imposto sobre negócios não foi adotado de maneira uniforme em todos os países que instituíram: em alguns casos incidia apenas sobre vendas propriamente ditas; outros incidiam também sobre operações que não representassem transferência de domínio, ou ainda, *alhures*, sobre operações não somente relativas a bens materiais (mercadorias) como também a bens imateriais (prestação de serviços).

A história da tributação no Brasil nas últimas décadas pode ser dividida em dois grandes períodos, cuja linha divisória é a chamada Reforma Tributária de 1965.

Essa reforma caracterizou-se, principalmente, pela funcionalidade do sistema introduzido, ao contrário do mero formalismo jurídico da estrutura tributária anterior. No que se refere à tributação de bens e serviços, as mudanças foram profundas,

¹ JUANO, Manoel de. **Tributación sobre el valor agregado**. Buenos Aires: Victor P. Zavalia, 1975, *apud* MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: Ltr, 2000. p.47-48

sobretudo com a substituição dos impostos estaduais em cascata por um imposto sobre o valor adicionado, ainda que de abrangência limitada, em virtude da criação de imposto específico sobre serviços e de impostos "únicos" sobre energia, combustíveis e minérios e, posteriormente, transportes e comunicações.

No conjunto das mudanças da referida Reforma, a introdução de impostos sobre o valor adicionado (o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o ICMS) trouxe grandes repercussões. Estudos exaustivos já foram empreendidos acerca do ICMS.

Destacamos as seguintes características principais deste imposto:

- incapacidade de compensar as desigualdades de recursos públicos por habitante, em virtude da alta concentração na base tributária do País;

- incapacidade de fazer face ao crescimento dos gastos, principalmente em razão de seu uso como instrumento de estímulo a determinadas atividades econômicas e do fato de que, até 1988, não abrangia serviços com maior elasticidade-renda, como os transportes e as comunicações;

- a regressividade, motivada pela incidência do ICMS sobre os bens de consumo essenciais e pelo fato de que mais da metade dos indivíduos têm remuneração mensal de até dois salários mínimos, com orçamento evidentemente comprometido com os bens e serviços essenciais; essa regressividade do tributo, motivada por sua incidência sobre os bens em geral e sobre alguns serviços, não vem sendo compensada por progressividade mais acentuada do imposto de renda. Sabemos que a regressividade é inerente a todo imposto indireto sobre consumo. Para mitigar a regressividade adota-se a técnica da seletividade. É de suma importância registrar que quanto pior for a distribuição de renda, mais sentida se faz a regressividade;

- a complexidade administrativa, sobretudo quando se amplia a autonomia dos Estados por meio da redução das normas gerais de caráter nacional. Mais recentemente, essa complexidade foi um pouco acentuada com a implementação da seletividade. Também tem contribuído para aumento da complexidade do imposto o recurso, cada vez mais freqüente, ao instituto da antecipação tributária, justificado com as evidências de crescimento da sonegação.

As informações mais recentes indicam a enorme importância dos impostos e contribuições sobre mercadorias e serviços no País.

A Emenda Constitucional nº 18 de 01 de dezembro de 1965 (EC 18/65) reformulou a discriminação de rendas no País de forma decisiva. A Comissão Especial procurou delimitar vários setores em que se distribuiu a capacidade contributiva,

adotando o grupamento de impostos em quatro categorias: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e a renda; impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços e impostos especiais.

Com a reforma de 65, consolidou-se a competência da União para impor tributação sobre produtos industrializados. A competência dos Estados para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias – ICM e a competência dos Municípios para tributar os serviços de qualquer natureza. Tal divisão de competência vige até hoje através da Constituição Federal. Todavia, com o advento da CF/88, coube aos Estados não só instituir o imposto sobre circulação de mercadorias como também tributar os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, conhecido pela “nova” sigla ICMS.

1.2. Considerações Gerais

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) abrange pelo menos cinco impostos diferentes; a saber:

I – o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas;

II – o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

III – o imposto sobre serviços de comunicação;

IV – imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e

V – o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Estes impostos são ditos como diferentes porque estes tributos têm hipóteses de incidência (h.i.) e base de cálculo (b.c.) diferentes².

A fórmula adotada pela Constituição Federal de 1988, de reunir impostos diferentes em um mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto jurídico científico, está na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário nem sempre afeito à melhor técnica, tem dispensado com

² O que distingue um tributo do outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

frequência o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar.

Em se tratando da linguagem ser técnica ou científica, o professor Paulo de Barros Carvalho³ aduz que:

“A linguagem do legislador é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. E podendo aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social.

Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam. Não é, de forma alguma o resultado de um trabalho sistematizado cientificamente.”

O ICMS está definido no artigo 155, II, CF/88, *in verbis*:

“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;”

Percebemos que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital. Os Estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo.

É bom lembrarmos que a União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelecem os artigos 147 e 154, II, ambos da Constituição Federal.

“Art. 147 - Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 4-5p.

Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

Art. 154 - A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

1.3. Função

A função do ICMS é predominantemente fiscal. É uma das principais fontes de receita bastante expressiva para os Estados e o Distrito Federal.

O ICMS também pode ter uma função extrafiscal, mas segundo Hugo de Brito Machado⁴ essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

Tanto a concessão de isenção do ICMS como outras séries de benefícios fiscais para atrair investimentos novos tem sido denominado de guerra fiscal. Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres. E estes talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política.

A Constituição Federal consagra como um dos objetivos fundamentais de nossa República erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III). Quando veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, faz expressa ressalva, asseverando ser admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I).

Ao tratar dos orçamentos fiscal e de investimentos, diz que estes, compatibilizados com o plano plurianual (PPA), terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais (art. 165, § 7º). Finalmente, consagra como princípio reitor da ordem econômica e financeira a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inciso VII).

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 373p.

O PPA foi instituído pela Constituição Federal de 1988 (art. 165, § 1º). Antes disso, alguns governos executaram planos de desenvolvimento que marcaram o país. O governo de Juscelino Kubitschek, por exemplo, executou um Plano de Metas que consolidou a industrialização da Região Sudeste e criou a Sudene, para desenvolver o Nordeste.

2. O princípio da capacidade contributiva

Este princípio encontra-se insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

“§ 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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

O referido princípio é um corolário do princípio da igualdade, consignando que, no campo tributário, as pessoas devem contribuir para a manutenção da coisa pública, na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

O jurista alemão Klaus Tipke⁵, consegue expor, de forma bastante propedêutica, a definição do princípio:

“Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.”

Impende registrar que a cláusula “sempre que possível” não retira a imperatividade do comando constitucional. Significa que, sempre que a natureza do imposto permitir, ele será pessoal, respeitando a capacidade econômica do contribuinte.

⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. 31p.

Aliomar Baleeiro⁶ veementemente defende o caráter cogente do aludido princípio, negando a natureza programática do dispositivo, sustentando que tal mandamento “*vale como princípio constitucional, ou standart, também para o juiz.*”

Roque Carrazza⁷ sustenta que o legislador tem o dever, enquanto introduz no sistema a regra-matriz de incidência dos impostos, não só escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

Destarte, apoiando-se na mais sólida doutrina, não se pode negar o caráter imperativo do princípio constitucional da capacidade contributiva, vinculando o Poder Legislativo e Judiciário.

Superadas essas considerações iniciais, cabe discorrer sobre a aplicabilidade do princípio nos impostos classificados na doutrina como indiretos.

Na doutrina existem diversas formas de classificação dos tributos, no caso em apreço, veremos a classificação dos tributos em “diretos” e “indiretos”.

Uma crítica valiosa é feita por Hugo de Brito Machado⁸ ao afirmar que:

“A classificação dos tributos em diretos e indiretos não tem, pelo menos do ponto de vista jurídico, nenhum valor científico. É que não existe critério capaz de determinar quando um tributo tem o ônus transferido a terceiro, e quando é o mesmo suportado pelo próprio contribuinte. O imposto de renda, por exemplo, é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte. O mesmo acontece com o IPTU, que em se tratando de imóvel alugado é quase sempre transferido para o inquilino.”

Aliomar Baleeiro⁹ acredita que a classificação dos tributos em diretos e indiretos não pode ser generalizada, devendo ser apreciada em cada caso concreto, porque, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. 60p.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 81p.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 885p.

A classificação dos tributos “diretos” e “indiretos” tem uma sustentação científica fraca e sem finalidade prática no Direito Tributário.

Esta classificação não é jurídica, trata-se de uma construção doutrinária baseada na Ciência das Finanças, que o legislador transportou equivocadamente para o Direito Tributário, utilizando terminologias econômicas e financeiras.

Outro problema muito recorrente na doutrina é saber se o princípio da capacidade contributiva aplica-se aos tributos classificados como indiretos¹⁰. Ives Granda Martins¹¹ ressalta que é patente a inexistência de caráter pessoal nos tributos ditos indiretos, arrematando que “*o ICM e o IPI são tributos indiretos, pagando-os, no mesmo nível, o rico e o pobre, quando da aquisição dos bens por ele incididos*”.

Do outro lado, Ricardo Lobo Torres¹² e José Maurício Conti¹³ defendem que o ICMS (imposto indireto) subordina-se ao princípio da capacidade contributiva, através da seletividade, seu subprincípio, consignando que a forma mais eficaz de se identificar a essencialidade do produto é observar o consumo realizado pelos indivíduos com baixa capacidade contributiva.

Como muito bem preleciona Roque Antonio Carrazza¹⁴, a capacidade contributiva à qual alude a Constituição não é, na maioria das vezes, as condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas as suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, por exemplo).

Opera a Constituição Federal, portanto, com o conceito de capacidade contributiva objetiva, desconsiderando a capacidade subjetiva.

À guisa de ilustração, uma pessoa assalariada que herda um imóvel de luxo, terá que arcar com os tributos resultantes dessa nova propriedade, conquanto

¹⁰Segundo as Lições de Sacha Calmon Navarro Coelho: “(...) os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a renda gasta no consumo que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas adiantam e repassam o ônus financeiro do tributo para a frente. É o que ocorre com o ICMS e IPI. Por isso mesmo o CTN (art. 166) veda aos contribuintes de direito receber de volta o indébito, salvo prova de que não repassaram o ônus do imposto ou de que estão munidos de autorização para repetir” (Sacha Calmon Navarro Coelho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 502-503).

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 322p.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 326 – 327p.

¹³ CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes e Del Rey, 1997. 166p.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 84p.

manifestamente não possua capacidade econômica para tanto. O que importa para a imposição tributária é a realização do fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência, independente das características pessoais do sujeito passivo.

Dessa maneira, mesmo nos tributos indiretos, poder-se-ia aferir a capacidade contributiva objetiva, através da análise da natureza do bem a ser industrializado, comercializado ou consumido pelo contribuinte de fato/indireto.

Em verdade, a discussão sobre a aplicabilidade ou não do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos revela-se infrutífera e desnecessária, posto que independentemente da corrente doutrinária a que se perfilhe, não se pode refutar que a capacidade contributiva é um importante instrumento para a constatação da essencialidade do produto e, por conseguinte, uma eficaz ferramenta para a graduação das alíquotas.

De toda forma, seguimos a linha doutrinária defendida por Ricardo Lobo Torres¹⁵, reconhecendo-se a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos classificados como indiretos, apenas divergindo quanto à questão de classificação do princípio da seletividade como seu subprincípio, pois reconhecemos a autonomia constitucional desse último, como corolário do princípio da igualdade.

3. O Princípio da Seletividade

3.1. Conceito

Antes de 1988, a alíquota do ICM (como era conhecido o ICMS) era uniforme, não variava de acordo com a mercadoria, e tinha caráter eminentemente fiscal. Porém, com a Constituição de 1988, o ICMS passou a ter também caráter extrafiscal, por meio do princípio da seletividade, interferindo na política socioeconômica, com o intuito de desestimular o consumo de mercadorias supérfluas por meio da aplicação de maiores alíquotas e tornar as mercadorias essenciais acessíveis a todos, aplicando-lhes menores alíquotas ou até mesmo isentando-as.

O princípio da seletividade, referente ao ICMS, está previsto no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal de 1988, que assim prescreve:

“O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

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

Essencialidade, vem de essencial, ou seja, constitui essência, parte necessária ou inerente de uma coisa; ou ainda, algo indispensável.

Quanto ao conceito de “essencialidade”, Henry Tilbery¹⁶ assim se pronunciou:

12.6 – O conceito da ‘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.

12.7 – Conseqüentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).

12.9 – 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 indispensáveis ou ao menos necessários, 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.

Aliomar Baleeiro¹⁷, define essencialidade como:

“adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e, até mesmo socialistas, do mundo contemporâneo, no qual os países civilizados seguem orientação idêntica”.

¹⁶ Henry Tilbery *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1996. p. 185.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 348p.

O princípio da seletividade pode ser alcançado de várias formas, porém a mais comumente empregada é a variação das alíquotas.

Em direito tributário, a palavra alíquota é usada para designar o percentual que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo. E com a adoção do critério da diferenciação das alíquotas, os serviços e produtos relacionados pelo legislador ordinário deverão ter suas alíquotas variáveis em função de sua essencialidade.

Contudo, a seletividade constitui um princípio constitucional tributário a ser rigorosamente respeitado pelo legislador ordinário, não traduzindo mera recomendação. E a essencialidade decorre dos valores captados pelo legislador constitucional e inseridos na Constituição, como é o caso do salário-mínimo que tomou em consideração as necessidades vitais básicas como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência.

3.2. A regressividade

É possível reduzir a regressividade dos impostos indiretos (como IPI ou ICMS) pela aplicação do princípio da seletividade já previsto na Constituição Federal de 1988.

Uma das causas da regressividade do sistema tributário brasileiro está no grande peso que os tributos indiretos têm no conjunto das receitas tributárias. Esses tributos, por serem geralmente repassados aos preços, recaem indistintamente sobre todos os consumidores e, a não ser quando incidem sobre bens de luxo ou serviços, oneram proporcionalmente mais os de menor nível de renda.

A tendência mundial é privilegiar a tributação indireta sobre o consumo, v.g., o Imposto sobre o Valor Acrescentado¹⁸ ou Agregado (IVA) que é adotado por cerca de cento e trinta países.

A regressividade deve, sempre que possível, ser minimizada pela diferenciação das alíquotas. Cabe reduzir as alíquotas sobre bens e serviços de peso no consumo das famílias de baixa renda, como é o caso do consumo de energia elétrica.

¹⁸ O IVA, Imposto sobre o Valor Acrescentado é um imposto que incide sobre a despesa ou consumo e tributa o "valor acrescentado" das transações efetuadas pelo contribuinte. Este imposto vem substituir os atuais Impostos de Circulação e de Consumo.

3.3. A Seletividade no ICMS

Ao tratar da seletividade no ICMS, a Carta Magna o fez de modo um pouco diferente do IPI. Asseverou em seu artigo 155, §2º, inciso III, que o imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

O ICMS, como dissemos acima, poderá ser seletivo. Essa afirmação não é acolhida na lição de Roque Carrazza¹⁹, para quem poderá ser seletivo equivale a dizer deverá ser seletivo.

Senão, vejamos:

“O antigo ICMS era um tributo uniforme, vale dizer, tinha as mesmas alíquotas, para todas as mercadorias. Só podia, pois, ser utilizado como instrumento de fiscalização, carreando dinheiro aos cofres públicos, para que o estado pudesse fazer frente a suas necessidades básicas.

O atual ICMS, pelo contrário, deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a teor do art. 155, §2º, III, da CF, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.” Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo “poderá” equivale, na verdade, a um preceptivo “deverá”. Não se está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.

Ademais, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder” ela, “*ipso facto*” lhe impõe um “dever”. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes e deveres. (Celso Antonio Bandeira de Mello)”.

Não é acertada, porém, essa posição. Notadamente em se tratando da exegese constitucional, como ensina Canotilho²⁰, à norma “deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê”.

A Constituição não asseverou que o imposto poderá ser seletivo, e que essa seletividade poderá ser de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Não. Se o tivesse feito, tratar-se-ia de norma tola, porquanto todo imposto pode, em

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. 104p.

²⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6 ed. Coimbra: Almedina, 1996. 227p.

princípio, ser seletivo²¹, de acordo com qualquer critério, inclusive a essencialidade do bem tributado.

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 Federal facultou aos Estados e ao Distrito Federal 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.

4. O ICMS incidente sobre a energia elétrica

A produção, a importação, a circulação, a distribuição ou o consumo de energia elétrica também podem suscitar a tributação pelo ICMS. Esta é a conclusão a que facilmente chegamos com a leitura do art. 155, II, § 2º, X, alínea “b”, e § 3º, da Constituição Federal de 1988:

“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:

X - não incidirá:

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

§ 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do caput deste artigo e o Art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. O IPTU, por exemplo, independentemente de norma constitucional expressa, pode ser seletivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.º 31, 82p. A tese sustentada no parecer, inclusive, foi depois acolhida pelo STF no julgamento do RE 229.233-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 25-06-99, 33p.

Segundo o art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituir Imposto sobre 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.

Apenas para destacarmos e com o escopo de um raciocínio sistemático, é cediço, tranqüilo e incontestável, de que a energia elétrica é bem jurídico móvel, equiparado a mercadoria quando for objeto de atos de mercancia.

Nesse sentido, como bem móvel, o próprio direito penal já a qualificou, sendo possível tipificar como crime de furto aquele que faz o consumo de energia elétrica mediante ligações clandestinas de cabos de transmissão. Também no direito tributário essa definição sempre foi tranqüila, posto que, à época do regime constitucional anterior, cabia à União a tributação sobre operações com energia elétrica, considerada como um produto industrializado, portanto, bem móvel passível de incidência tributária, como é hoje a incidência do ICMS sobre esse bem.

Ora, sendo considerada mercadoria quando a sua destinação for decorrente de atos de mercancia, é evidente que a energia elétrica é passível de circulação econômica e também de transporte, tecnicamente definida como transmissão, pela utilização de fios e cabos das respectivas redes.

A incidência decorrente de operações mercantis se dará quando a energia elétrica for destinada à comercialização, com a venda pelo estabelecimento produtor a um outro estabelecimento distribuidor, sendo estas operações internas ou externas (interestaduais).

Ora, quando um outro estabelecimento diverso daquele que gerou e produziu a energia elétrica realiza a transmissão desta, em verdade aquele estabelecimento presta um serviço de operacionalização para a produtora da energia elétrica, ou seja, é contratado pelo estabelecimento gerador para transportar a energia elétrica aos estabelecimentos distribuidores, situados no mesmo ou em outro Estado. Sendo um serviço, este somente poderá ser entendido como serviço de transporte e, sendo assim, essa transmissão significa transporte de energia elétrica.

Enfim, não há discordância do enunciado da energia elétrica como bem móvel e no sentido de mercadoria inerente aos atos de circulação econômica decorrentes de negócios jurídicos (operações mercantis). Contudo, poderiam emergir dúvidas quanto a

possibilidade da realização de transporte de energia elétrica, posto que a transmissão seria inerente aos atos de operações mercantis. Assim, sendo a transmissão inerente à geração e, conseqüentemente, ao consumo de energia, quando essa transmissão for para outro Estado da Federação estaria albergada pela regra de imunidade, quando trata da imunidade de operações interestaduais.

Antes da Constituição Federal de 1988, não importava se a mercadoria era essencial ou não, pois a alíquota do ICMS era única. Porém, após a CF/88, o constituinte, resguardando o contribuinte de fato e assegurando-lhe o acesso aos produtos necessários a sua subsistência, determinou que fosse observado o princípio da seletividade no ICMS.

As possíveis hipóteses de incidência tributária foram definidas pela Lei Complementar Federal nº 87 de 13 de setembro de 1996, porém as alíquotas são fixadas pelos Estados, cabendo ao Senado Federal, por meio de resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, sendo ainda facultado a ele fixar alíquotas máximas e mínimas nas operações internas.

A lei que veicula sua hipótese de incidência deverá descrever uma operação jurídica que possibilite o consumo deste tipo de mercadoria.

O consumo de energia elétrica pressupõe, logicamente, sua produção (pelas usinas e hidrelétricas) e sua distribuição (por empresas concessionárias ou permissionárias). De fato, só se pode consumir uma energia elétrica anteriormente produzida e distribuída.

Só há de falar em operação jurídica relativa à circulação de energia elétrica (mercadoria) no preciso instante em que o interessado, consumindo-a, vem a transformá-la em outra espécie de bem da vida (calor, frio, força, movimento ou qualquer outro tipo de utilidade).

As fases anteriores ao consumo de energia, ou seja, a produção, a circulação ou distribuição, não são dotadas de autonomia suficiente para ensejar incidências isoladas, mas apenas uma, tendo como sujeito passivo o consumidor final da energia elétrica.

A distribuidora não é - e nem pode vir a ser - contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas viabiliza o fornecimento da energia elétrica. A distribuidora é passível de tributação quando consome, para uso próprio, esta mercadoria.

O elo existente entre a usina geradora e a empresa distribuidora não tipifica, para fins fiscais, operação autônoma de circulação de energia elétrica. É na verdade, o meio

necessário à prestação de um único serviço público, ao consumidor final, abrindo espaço à cobrança, junto a este, de um único ICMS.

4.1. Base de cálculo

A base de cálculo possível do ICMS incidente sobre a energia elétrica é o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria (a energia elétrica) ao consumidor. Noutro giro, é o preço da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final.

4.2. Alíquota

Sempre com apoio na Lei, a alíquota possível do ICMS incidente sobre a energia elétrica é um percentual do valor do seu fornecimento, fixado pela lei de cada pessoa política tributante, observados os tetos de resolução do Senado.

4.3. As alíquotas do ICMS adotadas pelos Estados

4.3.1. Pernambuco

A energia elétrica é uma das principais fontes de receita do Estado, junto com combustíveis e telecomunicações. Em janeiro deste ano, R\$ 62,2 milhões foram arrecadados apenas com energia elétrica, 10,4% a mais do que em janeiro do ano passado.

Cerca de 700 mil famílias pernambucanas de baixa renda, que consomem entre 80 e 220 quilowatts hora de energia elétrica e estão inscritas em programas sociais do governo federal, foram beneficiadas com a redução de 26% na tarifa de luz, desde 1º de junho.

O Decreto assinado no dia 07 de maio, pelo governador Eduardo Campos, durante solenidade no Palácio do Campo das Princesas, isenta essas famílias do pagamento de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na conta de energia.

De acordo com o governador, a renúncia fiscal (o total que o governo deixa de ganhar), que será de R\$ 36 milhões por ano, já estava prevista na Lei de Diretrizes

Orçamentárias, daí porque não resulta em desequilíbrio financeiro para o tesouro estadual.

O governador disse que continuará analisando propostas destinadas a reduzir também a conta de energia dos consumidores de classe média. Segundo ele, o governo sabe das dificuldades da classe média.

"Permaneceremos não só com programas de efficientização do uso de energia, que visam reduzir perdas nos domicílios, como também fazendo gestão junto a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e o Ministério de Minas e Energia para revisar o contrato da Termopernambuco com a Companhia Energética de Pernambuco (Celpe)".

A isenção do ICMS trará uma redução que vai ficar entre 21% e 26,8% no preço total da energia para os consumidores de baixa renda (veja arte), que fazem parte do cadastro da Secretaria da Fazenda com base em dados fornecidos pela Celpe. Quem consome até 220 kWh, mas não for considerado baixa renda não terá a isenção do tributo estadual. Para ser classificada como baixa renda, a família tem que estar inscrita em algum programa social do governo federal.

Os consumidores interessados em se cadastrar como baixa renda devem levar o comprovante do Número de Inscrição Social (NIS) numa agência da Companhia Energética de Pernambuco (Celpe) para dar entrada neste tipo de enquadramento. Os clientes beneficiados vão pagar a conta de luz mais barata a partir de junho, porque terão a isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para ter direito a se cadastrar como baixa renda, além da inscrição no NIS, o consumidor deve apresentar também um comprovante do pagamento atualizado do programa social em que está inscrito, como, por exemplo, o Bolsa-Família do governo federal. O cadastramento nos programas sociais é feito pelas prefeituras, que enviam a lista para o governo federal. O consumidor de baixa renda é aquele que consome até 220 quilowatts-hora (kWh).

Os clientes de baixa renda que tinham um consumo entre 51 e 100 kWh pagavam 20% de ICMS e terão uma redução de 21% na conta de energia. Já aqueles que consumiam entre 101 kWh e 220 kWh tinham uma alíquota de 25% do ICMS e terão, em média, uma redução de 26,8% na conta de energia. O cálculo de cobrança do tributo é feito de uma forma complexa e às vezes o valor (do imposto) fica mais alto do

que a alíquota de 25% que incide sobre o preço total do consumo. Para os demais consumidores, continuará a alíquota de 25% no ICMS.

A isenção do ICMS foi o único meio que o governo estadual encontrou para diminuir o impacto do aumento da conta de energia para uma parte da população. O reajuste foi de 0,79% para todos os clientes residenciais e de 5,68% para os grandes consumidores, como por exemplo a indústria, e entrou em vigor no último dia 29 de abril.

Com a ampliação dos isentos, um total de 1,287 milhão de famílias não pagará mais o ICMS na conta de luz.

Cerca de 614,4 mil famílias de baixa renda já tinham isenção do ICMS na conta de luz por consumirem até 50 quilowatt-hora (kWh). A tarifa de energia elétrica é fixada pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e regulamentada por leis federais. “Não vamos parar por aqui. Continuaremos fazendo articulações no sentido de baixar a conta de luz”, disse Eduardo.

A resolução nº 459 foi homologada pela Aneel em 27 de abril de 2007. As tarifas são diferenciadas em: residencial; residencial baixa renda; rural; rural irrigante e Poderes Públicos, Tração Elétrica, Indústria, Comércio, Serviços e Outros.

Residencial			
Faixa de consumo	Consumo (R\$/kWh)	ICMS	Preço * (R\$/kWh)
Tarifa Plena	0,33822	25%	0,49195

* Preço com ICMS e PIS/COFINS

Residencial baixa renda		
Faixa de Consumo	Consumo (R\$/kWh)	Preço * (R\$/kWh)
De 0 a 30 kWh	0,11389	0,12148
De 31 a 50 kWh	0,19607	0,20914
De 51 a 80 kWh	0,19607	0,20914
De 81 a 100 kWh	0,19724	0,21038
De 101 a 120 kWh	0,29582	0,31554
De 121 a 140 kWh	0,29582	0,31554
Acima de 140 kWh	0,32869	0,3506

* Preço com PIS/COFINS isento de ICMS

Rural			
Faixa de consumo	Consumo (R\$/kWh)	ICMS	Preço * (R\$/kWh)
Tarifa Plena	0,20567	Isento	0,21938

* Preço com ICMS e PIS/COFINS

Rural irrigante			
Faixa de consumo	Consumo (R\$/kWh)	ICMS	Preço * (R\$/kWh)
Tarifa Plena	0,05553	Isento	0,05923

* Preço com ICMS e PIS/COFINS

Poderes Públicos, Tração Elétrica, Indústria, Comércio, Serviços e Outros.			
Faixa de consumo	Consumo (R\$/kWh)	ICMS	Preço * (R\$/kWh)
Tarifa Plena	0,34404	25%	0,50042

* Preço com ICMS e PIS/COFINS

Os Clientes de Poder Público Estadual da Administração Direta e suas Fundações são isentos do ICMS conforme Art. 9º, XLVIII, alínea "c", do Decreto nº 14.876/91, alterado pelo art. 1º, do Decreto nº 19.122/96.

Segundo enquete²² lançada em 09 de maio de 2007 sobre a isenção do ICMS na conta de luz para a baixa renda, a maioria dos votos computados indica que o internauta não ficou satisfeito com a medida, anunciada pelo governador Eduardo Campos.

Veja o resultado parcial:

Você ficou satisfeito com a redução do ICMS da conta de luz, anunciada pelo governador Eduardo Campos?		
Sim, pois reduziu o encargo para a baixa renda.	22,83%	21
Parcialmente, pois acho que a redução deveria atingir também a classe média.	15,22%	14
Não, pois a promessa era baixar a conta de luz de todos os consumidores.	60,87%	56

²²MELO, Jamildo. **Maioria dos internautas quer que redução na conta de luz seja para todos.** Enquete em 09.05.2007. Disponível em: <http://jc.uol.com.br/blogs/blogdejamildo/2007/05/09/index.php> acesso em 27 de ago de 2007.

4.3.2. Rio de Janeiro

A aplicação do ICMS, incidente sobre o fornecimento de energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro, foi instituído pela Lei Estadual Nº. 1.423, de 27.01.89, com vigência a partir de 01.03.89, revogada pela Lei Estadual Nº. 2.657, de 26.12.96, com nova redação dada pela Lei Estadual Nº. 2.880, de 29.12.97, incisos VI, VII e VIII, alterando os valores das alíquotas, com vigência a partir de 01.01.98.

Recentemente, o decreto nº 2.646 de 08 de janeiro de 2003 alterou novamente o valor das alíquotas, com aumento de 1 ou 5 pontos percentuais, conforme o caso.

Abaixo segue a tabela de alíquotas de incidência do ICMS, antes e depois do Decreto nº 32.646 de 08 de janeiro de 2003:

	Alíquota % (porcentagem)	
	antes	após
Residencial		
0 a 50 kWh	Isento	Isento
51 a 300 kWh	18	19
Acima de 300 kWh	25	30
Comercial	25	30
Industrial	25	30
Poder Público Estadual	Isento	Isento
Demais	25	30

4.3.3. São Paulo

O fornecimento de energia elétrica é tributado no Estado de São Paulo, por meio de ICMS de acordo com a Lei paulista nº 6.374/89, observadas as seguintes alíquotas:

- a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;
- b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresente consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;

- c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;
- d) 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantenha exploração agrícola e pastoril e esteja inscrita no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda;

4.3.4. Mato Grosso

Mato Grosso possui atualmente 712.989 mil consumidores de energia elétrica. Desse total, 570.145 mil fazem parte da classe residencial, sendo que 218.659, ou seja, mais de 30,7% do total geral, que consomem menos de 100 kWh por mês, são isentos e não pagam nada de ICMS.

Segundo o Secretário da Fazenda do Estado, Waldir Júlio Teis, vê-se ainda reclamações referentes à não redução do ICMS da energia elétrica, inclusive com comentários feitos por políticos sobre o assunto. "Por diversas vezes o governador Blairo Maggi tem afirmado que não fará a redução desse imposto para não prejudicar as finanças do Estado, sem falar que já esclarecemos a metodologia de cobrança do imposto", reafirma.

As críticas, disse o secretário, são em função de se praticar a alíquota de ICMS de 30% para os consumidores, no entanto, a metodologia de cálculo utilizada é a que melhor distribui renda aos menos favorecidos. "Na verdade, somente paga 30% de ICMS de energia elétrica quem quer pagar, porque a lei estabelece alíquotas que vão de zero a 30% e o consumidor é que faz a escolha de quanto ele quer consumir e pagar de imposto", explicou Teis.

O Secretário lembra que o Estado recebe o imposto da conta de energia de acordo com a faixa de consumo mensal de cada consumidor. "Quanto menor o consumo de energia, menor é o imposto cobrado, que pode chegar à isenção".

Dessa forma, aproximadamente 550 mil consumidores pagam de zero a 25%, sem falar que Mato Grosso é o único Estado do Brasil que concede isenção de ICMS com consumo de até 100 kWh, beneficiando hoje 218.659 mil residências, ou seja, 30,7% do total dos consumidores mato-grossenses. "Isso se chama justiça fiscal, ou seja, quem tem menor poder aquisitivo não paga ICMS, e quem tem maior poder aquisitivo paga", acrescentou o secretário.

4.3.5. Minas Gerais

Minas Gerais possui a mais alta alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) sobre energia elétrica do país, conforme alertou o Sindicato dos Fiscais e Agentes Fiscais de Tributos do Estado de Minas Gerais²³ (Sindifisco-MG), que promove campanha pela redução da tarifa no Estado.

Segundo a entidade, a alíquota máxima do ICMS é cobrada em Minas Gerais e no Rio de Janeiro, 30%, seguido pelo Ceará, Distrito Federal, Bahia e Tocantins onde incidi 25% sobre o insumo.

"Enquanto as grandes empresas conseguem se organizar e negociar benefícios fiscais com o poder público, o consumidor residencial sofre as conseqüências e acaba pagando esta diferença, que é utilizada como moeda de troca para os financiamentos das campanhas", afirmou o presidente do Sindifisco-MG, Lindolfo Fernandes de Castro.

Na opinião dele, para que haja justiça tributária é preciso que o ICMS incidente sobre a energia elétrica não represente 30% e, sim, 7%, como acontece com outros itens essenciais e que compõem a cesta-básica. "O governo cobra uma alíquota elevada sobre bens e serviços essenciais, como telefonia (25%) e gasolina (25%) e reduz alíquotas de jóias (5%) e querosene para avião (3%)", comentou.

Além da telefonia e da gasolina, o Estado também apresenta ICMS elevado sobre o álcool, que é de 25%, ao contrário de demais estados, como São Paulo, onde é incidido sobre o tributo a alíquota de 12%. Em relação ao Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), Minas também é recordista, com alíquota de 18%.

No caso da gasolina, é muito comum o emprego da função extrafiscal dos impostos na preservação do meio ambiente. No entanto, a grande dificuldade que existe na legislação tributária atual é a resistência à adoção de uma sistematização legislativa, da instituição de tributos com caráter ambiental e de mecanismos de arrecadação e fiscalização.

Para citar um caso específico, no estado do Rio de Janeiro, por via da Lei nº 948/85, o IPVA era diferente para carros a gasolina e a álcool, e mais recentemente, o desconto de 75% no imposto para os carros com equipamento de gás natural.

²³ **Diário do Comércio**, Recife, 20 junho. 2007. 1º Caderno - Seção: Economia. 1 e 3p.

5 – O conceito de essencialidade na constituição e o limite de discricionariedade do legislador.

Consoante exposto expressamente, o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Destarte, para se aferir a seletividade, revela-se imperioso extrair o conceito de essencialidade do Texto Constitucional.

A Constituição Federal de 1967, no seu artigo 22, § 4º, estabelecia a classe de produtos tidos como essenciais, beneficiando-os com regime de isenção, *in verbis*:

“§ 4º São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

A Constituição Federal de 1988, porém, não indica critérios específicos para identificar os produtos essenciais e graduar as respectivas necessidades. O que poderia levar à conclusão precipitada de que essa identificação e classificação estariam sujeitas à livre discricionariedade dos Poderes Legislativo e Executivo.

Humberto Ávila²⁴ leciona que o intérprete não só constrói o significado das normas diante dos textos prescritivos, mas reconstrói sentido, tendo em vista que já há traços de significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem.

Na mesma senda, Eros Roberto Grau²⁵, defende que não existem conceitos jurídicos indeterminados, principalmente se tratando daqueles insculpidos no Texto Constitucional.

Forte nessas premissas, conclui-se que o conceito mínimo de essencialidade já se encontra estampado no próprio Texto Constitucional, cabendo ao intérprete identificá-los, através da reconstrução do seu sentido.

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 5 ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 25.

²⁵ O Ministro pondera que não existem conceitos jurídicos indeterminados: “Se é indeterminado o conceito, não é conceito. O mínimo que se exige de uma suma de idéias, abstrata, para que seja um conceito é que seja determinada. Insisto: todo conceito é uma suma de idéias que, para ser conceito, tem de ser, no mínimo, determinada; o mínimo que se exige de um conceito é que seja determinado. Se o conceito não for, em si, uma suma determinada de idéias, não chega a ser conceito” (Eros Roberto Grau, *Conceitos Indeterminados*, p. 122).

Compulsando o Texto Constitucional, identifica-se uma série de direitos e garantias individuais asseguradas a todo cidadão, tais como o direito à saúde, à educação, à moradia, ao trabalho, ao lazer, ao transporte público, enfim, sintetizados como o direito à dignidade humana.

Desse modo, a Constituição traça as diretrizes para a identificação dos parâmetros da essencialidade, que constituiria, num primeiro momento, o atendimento às necessidades básicas e indispensáveis do indivíduo.

A Laís Vieira Cardoso²⁶ alerta para a relatividade do conceito de essencialidade, devendo-se levar em consideração, para sua interpretação, os elementos referentes à comunidade e ao tempo em que esta sociedade se localiza. O desenvolvimento econômico ou cultural da sociedade poderá implicar um acréscimo de produtos considerados essenciais, por meio da ampliação do conceito de mínimo essencial.

O conceito de essencialidade num país desenvolvido obviamente é mais amplo que num país subdesenvolvido²⁷, como o Brasil, por exemplo, onde o conceito muitas vezes confunde-se com o conceito de mínimo de subsistência.

Cabe, nesse momento, identificar se o conceito de essencialidade, encartado na Constituição, estaria adstrito a uma interpretação minimalista, considerando essenciais aqueles gêneros de primeira necessidade (necessários ao atendimento das necessidades biológicas), ou esse conceito estaria alargado, em função dos avanços socioeconômicos ocorridos na última década.

Mais uma vez reportando-se às lições de Laís Vieira Cardoso²⁸, constata-se que nos últimos anos, o país apresentou um aumento do consumo de alguns produtos, como os laticínios, que anteriormente eram pouco consumidos pelas classes sociais menos privilegiadas e atualmente compõem a cesta básica do brasileiro.

No mesmo patamar de crescimento, segundo pesquisas, encontram-se utensílios e eletrodomésticos que antes eram inacessíveis às camadas sociais mais baixas, tais como fogões e geladeiras, bem como materiais de construção.

²⁶ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 255.

²⁷ Há muito, Adam Smith já tinha captado esse fenômeno: “Os bens de consumo ou são de primeira necessidade, ou de luxo. Por bens de primeira necessidade entendendo não só os que são indispensáveis para o sustento, mas todos os que o costume do país considera indigno para as pessoas que não o possuem, mesmo as das classes mais baixas. (...) Sobre bens de primeira necessidade eu compreendo não só aquelas coisas que nutrem, mas as que as regras estabelecidas da decência tornaram necessárias às pessoas de mais baixa condição” (Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações, p. 559).

²⁸ *Ibid.*, p. 255.

Infere-se que a estabilidade da economia fez com que fossem acrescentados ao mínimo essencial alguns produtos antes inacessíveis à maioria da população.

Outrossim, a própria Constituição elenca entre o rol de garantia e direitos fundamentais, direitos básicos que não se confundem com o conceito restrito de mínimo essencial, tais como o direito ao lazer e o direito de proteção nas relações de consumo, este último um verdadeiro indicativo do aumento do poder aquisitivo da população.

Sendo assim, pode-se concluir que a Constituição traçou o conceito mínimo de essencialidade, devendo o intérprete, quando reconstruir o seu sentido, observar os elementos referentes à comunidade e ao tempo em que esta sociedade se localiza, e, principalmente, considerar a importância de se assegurar direitos e garantias fundamentais, consubstanciados no direito à dignidade humana e ao mínimo vital.

5.1. A essencialidade da energia elétrica e o Código de Defesa do Consumidor.

Nos dias atuais a energia elétrica torna-se cada vez mais essencial à vida humana.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo²⁹:

“Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas. Talvez apenas aqueles mais miseráveis, que nem teto possuem, não sejam seus consumidores.

A maioria da população possui uma geladeira para conservar seus alimentos, um ferro elétrico para passar suas roupas, lâmpadas para iluminar a escuridão; bens sem os quais não se vive com dignidade. Sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal. Poder-se-ia argumentar que a energia elétrica não possui a mesma essencialidade do pão, do leite e demais itens da cesta básica, não merecendo, por isso, tributação diferenciada. A afirmação, embora não seja absurda, é improcedente. E mesmo que procedente fosse, as alíquotas praticadas pelos diversos Estados continuariam inconstitucionais. De fato, a energia não é bem supérfluo, nem sumptuário. Não se compara ao fumo ou às bebidas. Deveria, portanto, ser tributada no máximo pela mesma alíquota das demais mercadorias e serviços, que na maioria dos Estados é em média de 17%. Nunca por alíquotas de 25% ou 30%.”

²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* 62/73, nov. 2000.

Não há dúvida sobre a essencialidade da energia elétrica a qualquer cidadão ou empresa, sendo consumida inclusive por aqueles desprovidos de qualquer capacidade contributiva.

O ônus representado pelo ICMS sobre a energia elétrica, portanto, jamais poderá ser o mesmo que o verificado sobre a generalidade das mercadorias e muito menos igual ao incidente sobre mercadorias supérfluas como o fumo e as bebidas alcoólicas.

Ao instituir alíquotas diferentes para o ICMS, adotando a seletividade facultada pela Constituição, o legislador estadual não se pode afastar do parâmetro da essencialidade das mercadorias e serviços onerados, sob pena de violação patente do artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

Nesse sentido é lapidar a lição de Sacha Calmon:

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

Os serviços de energia elétrica constituem, sem dúvida, relações de consumo, considerado fornecedor a empresa de energia elétrica, na forma do art. 3º da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor - CDC) e os usuários são consumidores na forma do art. 2º e parágrafo único da norma consumerista.

O serviço de energia é serviço público essencial, subordinado ao princípio da continuidade, na forma do art. 22 do CDC, da mesma forma que o serviço de telefonia e água.

Enuncia o art. 22 e seu parágrafo único do CDC, que " Os órgãos públicos, por si ou suas empresas, concessionárias, permissionárias ou sob qualquer outra forma de empreendimento, são obrigados a fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quanto aos essenciais contínuos".

6. Casos práticos

6.1. Clube Português do Recife

O Clube Português do Recife não terá que pagar o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) sobre a "demanda contratada" ou "demanda de potência" nas faturas de energia elétrica apresentadas pela Concessionária de Energia Elétrica de Pernambuco - CELPE. A decisão de não atender ao pedido de suspensão de segurança interposto pelo Estado de Pernambuco foi do presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ministro Raphael de Barros Monteiro Filho.

O Clube impetrou mandado de segurança com pedido de liminar contra ato do gerente-geral de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, com o objetivo de suspender a incidência do imposto. O juiz *a quo* indeferiu a liminar e o Clube interpôs agravo de instrumento, a que o desembargador relator conferiu efeito suspensivo, determinando a imediata suspensão de cobrança.

O Estado de Pernambuco entrou, então, no STJ com pedido de suspensão de liminar, apresentando em defesa o argumento de que a decisão do desembargador acarreta **lesão à economia e ordem públicas**. Além disso, afirmou também que, com essa decisão, outras empresas poderiam entrar com ações idênticas, o que **acarretaria uma perda de cerca de 11,10% da arrecadação mensal com energia elétrica**.

O ministro Raphael de Barros Monteiro Filho interpretou que, nesse caso, o argumento trazido para justificar o pedido de suspensão diz respeito a questões insuscetíveis de apreciação no STJ. Entende também que a suspensão de liminar é uma medida excepcional e sua análise deve restringir-se à verificação da lesão aos bens jurídicos tutelados pela norma de regência, quais sejam a ordem, a saúde, a segurança e economia públicas.

Justificando que a demonstração de alegada ofensa à economia pública não basta para afirmar a ocorrência de diminuição significativa de arrecadação tributária estadual, o ministro indeferiu o pedido do Estado de Pernambuco.

6.2. Panificadoras

Panificadoras de todo o Brasil podem obter a restituição do ICMS pago na conta de energia elétrica dos últimos cinco anos. Uma brecha na lei apontou que a devolução deveria ser feita aos estabelecimentos que utilizam energia elétrica no seu processo de

industrialização. Segundo o Código Tributário Nacional, pode ser considerado industrializado *"o produto submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou ainda que o aperfeiçoe para o consumo"*.

A lei sempre existiu para a indústria, mas foi aberto o precedente para as padarias sob o argumento de que estas também transformam matéria-prima em produtos acabados para comercialização.

A restituição do imposto não vem em dinheiro para a padaria. O valor pago em ICMS nos últimos cinco anos é transformado em crédito de ICMS. Este crédito, adquirido através do ICMS da conta de energia elétrica poderá ser usado para pagar dívidas antigas a título de ICMS, ou no próprio tributo que a padaria venha a ter que pagar ao governo estadual, mensalmente.

O processo todo não demora mais do que vinte dias. A padaria deverá juntar as contas de energia elétrica dos últimos cinco anos, bem como contrato social e o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ. A partir daí é só providenciar os cálculos para creditamento da empresa.

Em uma época de alta carga tributária, esse crédito vem ao encontro a um planejamento tributário saudável para a empresa.

6.3. Da ilegalidade da cobrança do ICMS sobre a demanda reservada de Energia Elétrica

O ICMS incide somente sobre a energia elétrica efetivamente fornecida ao consumidor, segundo uma decisão recente (RESP nº 838.542/MT) do Superior Tribunal de Justiça (STJ). No julgamento, o tribunal entendeu que não incide o imposto estadual sobre a reserva de demanda de energia elétrica colocada à disposição do consumidor.

Com outras palavras, apesar de ser permitido à concessionária de energia elétrica cobrar do consumidor pela reserva de demanda de energia elétrica, mesmo que a energia reservada não tenha sido efetivamente fornecida, o ICMS incide apenas sobre a energia elétrica entregue ao consumidor e não sobre o valor total cobrado, que inclui o valor da reserva de demanda.

No julgamento, o STJ esclareceu que o sujeito passivo, no caso, é o consumidor final e o sujeito ativo a unidade da federação competente para exigir o ICMS.

Essa jurisprudência do STJ facilitará a recuperação, pelos contribuintes, dos valores indevidos pagos a título de ICMS incidentes sobre reserva de demanda de

energia elétrica. Poderá fundamentar, também, pedidos judiciais para impedir os estados de continuarem a exigir o imposto indevidamente.

Decisão:

Recurso Especial n. 838.542 - Mato Grosso

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA.

1. O consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e de fato. A distribuidora de energia elétrica não é contribuinte do imposto ICMS, mas mera responsável pela retenção, pois limita-se a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Ilegitimidade de parte das empresas recorrentes afastada.

2. A Fazenda Estadual é parte legítima para constar do pólo passivo de ação de segurança que objetiva extirpar a cobrança do ICMS. "Somente o Fisco credor é quem pode e deve sofrer os efeitos de eventual condenação, porque é ele o único titular das pretensões contra as quais se insurgem os recorrentes. A distribuidora não teria como, por decisão sua, atender ao pedido de exclusão do montante relativo à operação de demanda contratada da base imponible do ICMS, já que se trata de exigência imposta pela Fazenda" (Voto-vista proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki nos autos do REsp 647.553/ES, da relatoria do Min. José Delgado, DJ de 23.05.05).

3. O fato gerador do ICMS dá-se com a efetiva saída do bem do estabelecimento produtor, a qual não é presumida por contrato em que se estabelece uma demanda junto à fornecedora de energia elétrica, sem a sua efetiva utilização. Precedentes.

4. Recurso especial improvido.

Nesse sentido, oportuno transcrever o seguinte excerto do voto proferido pelo Exmo. Ministro Relator do Acórdão (RESP nº 838.542/MT):

“Não se mostra razoável a irresignação do recorrente, uma vez que o fato gerador do ICMS dá-se com a efetiva saída do bem do estabelecimento produtor, a qual não é presumida por contrato em que se estabelece uma demanda junto à fornecedora de energia elétrica sem a sua efetiva utilização.

Tal consectário é extraído da interpretação dos arts. 2º e 19 do Convênio 66/88:

"Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

VI - na saída de mercadoria do estabelecimento extrator, produtor ou gerador, para qualquer outro estabelecimento, de idêntica titularidade ou não, localizado na mesma área ou em

área contínua ou diversa, destinada a consumo ou a utilização em processo de tratamento ou de industrialização, ainda que as atividades sejam integradas";

"Art. 19 A base de cálculo do imposto devido pelas empresas distribuidoras de energia elétrica, responsáveis pelo pagamento do imposto relativamente às operações anteriores e posteriores, na condição de contribuintes substitutos, é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor".

CONCLUSÃO

Forte nas premissas expostas ao longo do presente trabalho monográfico, podemos chegar às seguintes conclusões:

1. Por ser o ICMS um imposto indireto, será considerado, para fins de aferição do princípio da isonomia tributária, da capacidade contributiva e, especificamente, da seletividade, a pessoa do contribuinte de fato/indireto, haja vista esse último suportar integralmente a repercussão econômica do imposto, no elo final da cadeia;

2. A sistemática da seletividade reger-se-á pela influência do grau de essencialidade do produto, devendo as alíquotas variar em razão dessa proporção, de forma progressiva;

3. A Constituição Federal traçou o conceito mínimo de essencialidade, devendo o intérprete, quando reconstruir o seu sentido, obrigatoriamente observá-lo, considerando os elementos referentes à comunidade e ao tempo em que esta sociedade se localiza, e, principalmente, considerando a importância de se assegurar direitos e garantias fundamentais, consubstanciados no direito à dignidade humana e ao mínimo vital;

4. O princípio da capacidade contributiva é aplicável aos tributos classificados como indiretos (ICMS, por exemplo);

5. A aplicação da seletividade, em função da essencialidade do produto, associada com a capacidade contributiva, revela-se importante instrumento para a identificação de produtos essenciais, o que permitirá uma tributação menos onerosa, favorecendo as classes sociais de menor capacidade econômica, concretizando a justiça fiscal;

6. O Poder Judiciário está autorizado a apreciar o exercício do ato discricionário praticado pelo Poder Executivo, referente à tributação de produtos essenciais, quando existir dúvidas sobre a observância dos princípios da seletividade e da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 5 ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6 ed. Coimbra: Almedina, 1996. 227p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20 ed. Malheiros: São Paulo, 2004.

_____. **ICMS**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. Saraiva: São Paulo, 2004.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**. Oliveira Mendes e Del Rey: São Paulo, 1997.

Diário do Comércio, Recife, 20 junho. 2007. 1º Caderno - Seção: Economia.

Henry Tilbery *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1996.

JUANO, Manoel de. **Tributación sobre el valor agregado**. Buenos Aires: Victor P. Zavalía, 1975, *apud* MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos indiretos no MERCOSUL e integração**. São Paulo: LTR, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** 62/73, nov. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. O IPTU, por exemplo, independentemente de norma constitucional expressa, pode ser seletivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.º 31.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELO, Jamildo. **Maioria dos internautas quer que redução na conta de luz seja para todos**. Enquete em 09.05.2007. Disponível em: <http://jc.uol.com.br/blogs/blogdejamildo/2007/05/09/index.php>, acesso em: 27 de ago de 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.