



DANIEL RIBEIRO GOMES

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

LAVRAS – MG

2015

DANIEL RIBEIRO GOMES

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

Monografia apresentada ao Colegiado do Curso de
Administração Pública, para a obtenção do título de
Bacharel em Administração Pública.

Dra. Maria Cristina Godinho Lopes Ferreira
Orientadora

LAVRAS – MG
2015

DANIEL RIBEIRO GOMES

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

Monografia apresentada ao Colegiado do Curso de
Administração Pública, para a obtenção do título de
Bacharel em Administração Pública.

APROVADO em

Prof.

Dra. Maria Cristina Godinho Lopes Ferreira
Orientadora

LAVRAS – MG

2015

À minha família, em especial aos meus pais, Carlos e Maricelma, por me proporcionar que esse sonho fosse possível, e a minha avó Maria Lúcia que esteve sempre presente ao meu lado durante esse caminho.

DEDICO

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus.

A minha família que sempre foi minha motivação, em especial, ao meu pai (Carlos) e minha mãe (Maricelma) sou eternamente grato pela oportunidade de realizar este sonho, eu amo muito vocês.

À família Ribeiro, em especial, a minha avó Maria Lúcia que esteve ao meu lado durante toda essa trajetória, me ligando todos os dias, e fazendo meu dia sempre mais feliz, e ao meu primo Felipe, um irmão dos tempos de infância que vou carregar para o resto de minha vida, obrigado por todos os momentos que vivemos juntos.

A minha orientadora, Professora Doutora Maria Cristina Godinho Lopes Ferreira, por todo ensinamento durante a realização desse trabalho.

Agradeço também aos demais professores do curso de Administração Pública da Universidade Federal de Lavras por toda a dedicação na transmissão de conhecimento.

A **República Ksa Kaiu** (Bueno, Rafael, Natan, Guilherme, Paulo, Matheus, Julio e aos demais agregados que fazem parte dessa família) obrigado por todos os momentos, vocês fizeram parte dessa história.

“Obstáculos são aquilo que
vemos quando afastamos nossos
olhos do objetivo.”

Henry Ford

RESUMO

No presente trabalho será exposto um estudo sobre a seletividade em função da essencialidade no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Esse imposto é de extrema importância para os Estados brasileiros, pois é o tributo de maior arrecadação. A Constituição Federal de 1988 instituiu o ICMS, substituindo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), e trouxe para esse tributo a seletividade, que já era obrigatória no IPI. Foram delegadas as Assembleias Legislativas a opção entre o formato do antigo regime constitucional, onde o ICM possuía uma alíquota única para todos os produtos, ou a instituição de uma nova forma de tributação, através da diferenciação de alíquotas. Dessa forma, o critério para a diferenciação de produtos e serviços tributados foi eleito de forma taxativa pelo constituinte, como sendo a essencialidade. A constatação de como a tributação é aplicada pelos Estados e verificação das alíquotas de determinados produtos e serviços irá evidenciar se o critério constitucionalmente eleito para a seleção, a essencialidade, está sendo respeitado.

Palavras-chave: Seletividade; essencialidade; ICMS; Imposto Indireto

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 Problema de Pesquisa	10
1.2 Objetivo Geral.....	10
1.3 Objetivos Específicos	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Origem dos Tributos.....	12
2.2 O Sistema Tributário Nacional.....	14
2.3.1 Antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – (ICM).....	16
2.3.2 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	17
2.4 O Conceito de Seletividade.....	19
2.5 O conceito de Essencialidade	20
2.6 A seletividade é obrigatória no ICMS?	22
3. METODOLOGIA.....	25
3.1 Natureza da Pesquisa.....	25
3.2 Classificação de Pesquisa	25
3.3 Tipo de Pesquisa.....	26
3.4 Coleta de dados	27
3.5 Análise de Conteúdo	27
4. DISCUSSÃO E RESULTADOS	29
4.1 Análises do ICMS sobre a energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação	29
4.2 Posições dos Tribunais.....	32
5. CONCLUSÃO	36
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

1. INTRODUÇÃO

Dentre os maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado, está o poder de tributar. A tributação é um fator essencial para a manutenção da máquina pública e de uma sociedade organizada e democrática. Para que o Estado possa gerir e cumprir seus objetivos, se faz necessário que este obtenha recursos financeiros através da taxaço sobre as atividades econômicas.

Teoricamente o Estado deveria arrecadar e aplicar seus recursos de forma eficiente, garantindo a sociedade os direitos fundamentais, e a preservação da ordem social, jurídica e econômica. Porém, nem sempre a gestão estatal é capaz de exercer essas funções de modo responsável e eficiente, sendo influenciada por aspectos culturais, políticos e econômicos, desencadeando assim distorções a um sistema que deveria ser equilibrado e eficiente.

Desta forma, temos no Brasil um sistema tributário extremamente complexo, que traz consigo diversos problemas em sua estrutura, e principalmente, em sua execução, que nem sempre respeita a capacidade contributiva de cada contribuinte. Segundo dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, a carga tributária brasileira no ano de 2013 correspondeu a 35,8% do PIB, e segundo estudo realizado pela Fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) apontaram que os impostos indiretos distanciam pobres e ricos, pois têm efeito regressivo, ou seja, a alíquota fica proporcionalmente menor quando a renda fica maior.

Portanto, os impostos indiretos, isto é, aquele que o ônus tributário repercute no consumidor final será o objeto central de análise desse estudo, em específico, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual, o mais importante e significativo do ponto de vista da arrecadação, sendo a base financeira dos

governos estaduais. Nesse estudo, será analisado o ICMS do Estado de Minas Gerais.

O atual Sistema Tributário brasileiro permanece relativamente com o mesmo formato da Reforma de 1966, que inovou e incorporou o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e o Imposto Sobre Produtos Industrializados, e após isso, apenas sofreu algumas alterações introduzidas pela Constituição de 1988, esse sistema não foi alterado em sua essência, ou seja, o formato da tributação brasileira permanece basicamente, como era há 48 anos (BRASIL, 1967).

A Constituição Federal de 1988 vinculou a seletividade tributária tanto no ICMS, quanto no IPI à essencialidade dos produtos e serviços tributáveis. Desta forma, a variação da alíquota dos produtos e serviços desses impostos somente pode ocorrer, por determinação constitucional, em razão da essencialidade destes (BRASIL, 1988).

Sendo assim, este estudo busca compreender se a seletividade em função da essencialidade está sendo aplicada ao ICMS do Estado de Minas Gerais.

1.1 Problema de Pesquisa

A seletividade está sendo aplicada corretamente ao ICMS?

1.2 Objetivo Geral

Descrever e analisar como a seletividade em função da essencialidade é aplicada ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) do estado de Minas Gerais.

1.3 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos como ferramenta fundamental para atingir o objetivo geral estão definidos da seguinte forma:

- Analisar o conceito de essencialidade empregado aos produtos e serviços tributáveis;
- Demonstrar a alíquota do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) do Estado de Minas Gerais no ano de 2015;
- Avaliar como a seletividade aplicada aos impostos visa promover a justiça fiscal.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Origem dos Tributos

Segundo o dicionário Michaelis, a palavra tributo provém do latim, *tributu*, significa dar, conceder ou render por obrigação, hábito ou necessidade. Na história da humanidade não é possível assegurar o momento exato do surgimento do tributo, entretanto, esse momento coincide com o advento, na natureza humana, da necessidade de obter riqueza e poder. Com relação às origens do tributo, Santos (2003) corrobora, para tal entendimento, e escreve que:

A origem do fenômeno tributário perde-se na noite dos tempos, de tal modo que não é possível delimitar um momento histórico e um local onde, com um mínimo de rigor o seu aparecimento possa ser circunscrito. (SANTOS, 2003, p.13).

Nas primeiras civilizações tal hábito já era praticado pelos governos. Na Roma Antiga, o tributo era um imposto pago pelos que foram vencidos aos vencedores, e esse pagamento era revertido para despesas com a guerra. Os historiadores mencionam o Império Romano como um verdadeiro exemplo de como a tributação tornou-se uma forma de subjugação de uns povos em detrimento de outros, na medida em que os romanos fundavam sua grandeza e poderio econômico a outros povos apenas com os bens que obtinham de outros povos já dominados por seus exércitos, transportando para o império os proveitos dos tributos que os obrigavam a pagar (BALEEIRO, 2003).

Portando, no império Romano, dava-se um típico exemplo de discriminação fiscal entre o povo soberano, e o povo conquistado, sofrendo este

os encargos pelos impostos. Hinrichs (1972) faz uma interpretação a respeito da tributação direta em Roma:

Pode-se facilmente interpretar mal as lições do mundo antigo. Pode-se olhar para as elevadas árvores de Atenas e Roma e maravilhar-se com a ausência de tributação direta sobre os poucos cidadãos livres. Mas assim proceder é omitir a floresta de países subjugados, províncias saqueadas, aliados involuntários, metecos, prostitutas, escravos e estrangeiros que tornaram possível a uma minoria dominante manter-se ao abrigo da tributação. Impostos diretos não eram necessários para os poucos, quando eles podiam ser retirados de muitos. Não era de admirar que o cidadão livre da antiguidade abominasse os impostos diretos, pois estar sujeito a eles significava opressão. (HINRICHS, 1972, p.35).

Assim, o ato de tributar decorria, com base na força, se exigiam de outras pessoas, bens e serviços sem qualquer compensação. Com o passar dos tempos, os governos passaram a cobrar tributos do seu próprio povo, amenizando e designando outras expressões na tentativa de torná-los admissíveis, como contribuições, benefícios, doações, etc.

No fim do século XVIII e início do século XIX, com a institucionalização do poder tributário oriundo de movimentos constitucionalistas como a Revolução Industrial e Francesa, a tributação começou a ser regulada pela lei. Com isso, os tributos assumiram um caráter de instituto jurídico, sendo estudado pelo ramo do direito denominado Direito Tributário (SANTOS, 2003).

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), um tributo "é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." Sendo assim, o tributo é uma prestação pecuniária, imposta aos contribuintes de um Estado de

forma compulsória sem distinção. Gubert (2001) aponta que sendo o tributo a fonte de recurso da atividade estatal, ele torna-se elemento essencial à constituição do Estado.

Nesse sentido, Becker (2007) conceitua juridicamente o tributo sendo o objeto de a prestação satisfazer determinado dever. Segundo o mesmo a relação jurídica que estabelece a situação tributária é a vinculação do sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar predeterminada prestação e concedendo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

No entanto cabe ao Estado criar e estabelecer regras claras e que antecipadamente indiquem que determinada parcela do patrimônio privado deverá ser repassada aos seus entes federativos.

A Constituição Federal estabeleceu detalhadamente o sistema tributário brasileiro com um regime jurídico de princípios e normas rígidas, que destina-se aos contribuintes direitos subjetivos a serem respeitados pela Administração na instituição de tributos. No âmbito brasileiro tributário tem em sua Constituição Federal no art. 145:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
(BRASIL,1988).

2.2 O Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional, segundo a definição de Rosa Junior (2000, p. 225), “é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, e das regras jurídicas que os disciplinam”. E segundo o mesmo autor, esta regra jurídica no sistema tributário brasileiro é composta pelas leis complementares, resoluções do senado federal e nos limites das respectivas competências as leis federais, as constituições e leis estaduais e as leis municipais.

Esse Sistema Tributário compõe-se não só do elenco dos tributos, como também da sua forma de resignação entre os entes tributários (federal, estadual ou municipal) que tem competência para legislar e administrar cada tributo. No Brasil, o sistema tributário utiliza como base para tributação o consumo, a renda, a propriedade e os serviços.

Quanto a sua forma de incidência, os impostos são classificados em diretos ou indiretos. Esturilio (2008) assim distingue impostos diretos de indiretos:

Os impostos podem ser classificados conforme a repercussão econômica do tributo ou, em outras palavras, segundo a pessoa que suporta efetivamente a carga financeira do tributo. Nesta classificação consideram-se diretos aqueles impostos em que o obrigado ao recolhimento do imposto também suporta o encargo financeiro. Indiretos são aqueles nos quais a pessoa obrigada ao recolhimento não é a mesma que suporta, na realidade, a carga financeira do imposto. (ESTURILIO, 2008, p.58).

Desta forma, pode-se afirmar que o ônus desse imposto é transferido aos consumidores finais. Santos (2006, p.241) exemplifica para um perfeito entendimento e expõe: “em termos figurados dir-se-á que o imposto direto fica no ponto de impacto, enquanto o imposto indireto, faz ricochete e vai atingir outrem”. No Direito Tributário Brasileiro, os principais impostos que comportam esta transferência são, especificamente, os Impostos sobre Produtos

Industrializados – IPI, de competência privativa da União Federal, nos termos do art. 153, inciso IV da Constituição Federal, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência privativa dos Estados, nos termos do art. 155, inciso II, do mesmo diploma legal.

2.3.1 Antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICM

A Constituição Federal de 1967 extinguiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), e criou o ICM, o qual possuía características semelhantes, por ser um imposto uniforme, cuja alíquota única incidia sobre todos os produtos. O ICM era considerado um imposto fiscal, pois tinha por finalidade exclusiva a arrecadação. Ferreira (1986) analisa a utilização deste imposto como instrumento de política econômica, e escreveu:

Esse imposto, pelas suas características, foi idealizado com uma função meramente arrecadadora, de modo que a não incidência sobre bens de capital e matérias-primas importadas e uma grande gama de isenções, provocaram um desvirtuamento do sistema originariamente imaginado. Além do mais, as suas alíquotas, nas operações internas, em 1968, caíram de 18% (no Norte e no Nordeste) e de 17% (no Centro-Sul), para 15% e 14%, respectivamente, afetando o equilíbrio financeiro dos Estados. (FERREIRA, 1986, p.180).

A alíquota do imposto deveria ser uniforme para todos os produtos tributados, exceto para aqueles considerados de primeira necessidade que poderiam ser relacionados como imunes, ou seja, isentos ao relativo imposto. Desta forma, Carrazza (2009) menciona acerca do tema:

O antigo ICM era um imposto uniforme, vale dizer, tinha as mesmas alíquotas, para todas as mercadorias. Só podia, pois,

ser utilizado como instrumento de fiscalidade, carreando dinheiro aos cofres públicos, para que o Estado pudesse fazer frente as suas necessidades básicas. (CARRAZZA, 2009, p.457).

A visão de Brasileiro (2004) não difere disso “Antes de 1988, a alíquota do ICM era uniforme, não variava de acordo com a mercadoria, e tinha caráter eminentemente fiscal”.

Assim, em decorrência do formato estabelecido pelas Constituições anteriores, não existia seletividade no IVC e no ICM. Na vigência desses regimes constitucionais pode se confirmar que a seletividade era obrigatória no IPI, e proibida no ICM.

2.3.2 O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Com o novo tributo os Estados aumentaram o volume de arrecadação e sua competência tributária. Quanto ao ICMS, assim se pronuncia Carrazza (2000):

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes: a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de telecomunicação; 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. (CARRAZZA, 2000, p.32).

A Constituição Federal de 1988 concedeu a competência tributária ativa do ICMS aos Estados por meio do seu artigo 155, *in verbis*:

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

[...]

II – operação relativa 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 iniciarem no exterior.

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada

operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (BRASIL, 1988).

Segundo Esturilio (2008) com a promulgação da Constituição de 1988, foi conferida aos legisladores estaduais a possibilidade de instituição de um novo regime de tributação através de alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade dos serviços e produtos tributados. Desta forma, os Estados conseguiram aumentar as suas arrecadações, pois além de tributar as mercadorias, passaram a tributar também as prestações dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, e as operações relativas à energia elétrica, os derivados do petróleo e combustíveis.

De acordo com a análise do texto constitucional vigente, verifica-se que não era propósito do constituinte obrigar os Estados brasileiros a adotarem o ICMS seletivo, entretanto, o novo ICMS trouxe a possibilidade da utilização da seletividade, que antes era impossibilitada no ICM, ou seja, foi delegada as Assembleias Legislativas a opção entre o formato do antigo regime constitucional, onde o ICM possuía apenas uma alíquota única para todos os produtos e serviços, ou a instituição de uma nova forma de tributação, através da diferenciação de alíquotas em detrimento da essencialidade dos produtos e serviços tributados.

2.4 O Conceito de Seletividade

Segundo o Dicionário Aurélio a palavra seletividade, que decorre de seleção, significa classificação ou distinção de determinado objeto em função de um dado critério. No ramo do Direito Tributário, o imposto seletivo é aquele que o valor estipulado varia para mais ou para menos conforme um critério anteriormente verificado por um legislador ou pelo constituinte. Desta forma, Machado (2009) define que:

Seletivo é o mesmo que selecionar, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide. Seleciona os bens em razão de certos critérios. (MACHADO, 2009, p.49-50).

No Direito Tributário Brasileiro tal técnica já era aplicada ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), desde a Constituição de 1967, e posteriormente ao ICMS com a Constituição de 1988. Essa diferenciação de alíquotas em razão de determinado critério tem como consequência a transformação do ICMS, em fiscal para um caráter extrafiscal, ou seja, variando o valor do tributo em função de critérios previamente estabelecidos pelo constituinte ou legislador, o tributo deixa de ter a simples função de arrecadação e passa a ser um instrumento de política econômica.

O critério a ser utilizado para a fixação e discriminação das mercadorias e serviços, caso ocorra à adoção da seletividade no ICMS foi eleito de forma taxativa pelo constituinte, sendo a essencialidade.

Acerca do conceito de seletividade e do método de seleção eleito pelo constituinte brasileiro para o ICMS e o IPI, Plausen (2006) apresenta sua posição:

Ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto (individualmente considerado) ou do tipo de produto (se alimentício, de higiene, têxtil, etc), sendo que o critério para tal seletividade é dado pela própria constituição: o grau de essencialidade do produto. [...] Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda população e os supérfluos são consumidos por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. (PLAUSEN, 2006, p.260).

Assim, a execução da seletividade ocorre por meio da variação da carga tributária sobre produtos e serviços, e na proporção contrária de sua essencialidade. Derzi (2007) analisa a expressão seletividade presente no art. 48 do CTN, e explica:

A seletividade quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias. Trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias a alimentação, vestuários, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas. (DERZI, p.347).

Como dito anteriormente o imposto seletivo é aquele que há variação de sua alíquota em razão de determinado critério, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a essencialidade das mercadorias e serviços tributados como critério de seleção no caso do ICMS, dessa forma torna-se necessário estabelecer o conceito de essencialidade.

2.5 O conceito de Essencialidade

Segundo o Dicionário Aurélio a palavra “essencialidade” significa “qualidade do que é essencial”, e segundo a mesma fonte, “essencial” é a condição principal e indispensável. Assim, Nogueira (1976) discorre sobre a essencialidade do produto para efeito da normatização da seletividade, e esclarece:

A essência é aquilo que constitui a natureza das coisas, é a substância. No caso em que a coisa ou produto deve ser excluído ou incluído e normatizado em razão da sua natureza essencial e da sua finalidade. (NOGUEIRA, 1976, p.107).

Desta forma, a essencialidade como critério adotado à seletividade no ICMS deve estar vinculada a produtos e serviços indispensáveis e básicos para a vida das pessoas. Discorrendo sobre o tema, Ávila (2004) afirma que:

“Essencial” significa algo que é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem. (ÁVILA, 2004, p.380).

Desse conceito, pode-se afirmar que os serviços e produtos essenciais, de uma perspectiva jurídica, seriam aqueles necessários à preservação de uma vida digna. E essa a vida digna é auferida através da proteção e do auxílio aos direitos fundamentais previstos na Constituição. Nesse sentido, Baleeiro (2007) discorre, de forma precisa, sobre a essencialidade:

[...] refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente

são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. (BALEEIRO, 2007, pg.188).

O espaço e o tempo também são fatores que contribuem para a composição de uma necessidade essencial, uma vez que determinado produto ou serviço possa se tornar essencial em determinada região, ou ainda, em função de um momento histórico. Sobre esse entendimento, Tilbery (1980) esclarece:

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 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 renda e maior aproximação da Justiça Fiscal. (TILBERY, 1980, p.2969 e 3031).

O conceito de essencialidade deve ser compreendido de forma mais ampla, de modo a abranger produtos e serviços que façam parte de um padrão mínimo de vida digna. Desses conceitos, podemos afirmar que a essencialidade dos produtos e serviços estará diretamente ligada a sua utilização por parte da população, e quanto mais básico e necessário for o produto ou serviço, um maior número de pessoas necessitará dele.

2.6 A seletividade é obrigatória no ICMS?

Após a promulgação da Constituição de 1988 a adoção da seletividade no ICMS passou a ser permitida, ou seja, passou a ser facultativa a seletividade no imposto estadual. Desse modo, os legisladores estaduais ficaram aptos para adoção ou não do imposto seletivo. No entanto, caso a seletividade fosse

adotada, o critério de diferenciação dos produtos e serviços tributados foi eleito pelo constituinte como sendo somente a essencialidade, pois este é obrigatório. Melo (2002) trata com relatividade a seletividade “facultativa” do ICMS em função da seletividade “obrigatória” do IPI, e assim se posiciona:

Embora facultativa, penso que a seletividade do ICMS também deverá obedecer às diretrizes constitucionais que nortearão o IPI. As únicas diferenças de tributação consistirão no elemento espacial (território nacional como unidade, e territórios estaduais, isoladamente), e no tipo de coisa (produtos industrializados e mercadorias e serviços). 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 obediência a inúmeros postulados constitucionais (como já foi apontado para o IPI). (MELO, 2002, p.187).

Portando, pode-se afirmar que a seletividade é opcional, já o critério de seleção, a essencialidade, é obrigatório. Tal entendimento é corroborado pela opinião de Machado (2008):

Dúvida realmente não pode haver. Se o ICMS tiver alíquotas diferentes, a diferença há de ser estabelecida em função da essencialidade das mercadorias e serviços. (MACHADO, 2008, pg.51).

Sendo assim, com a adoção do imposto seletivo, aparece à obrigatoriedade da adoção do critério de seleção, a essencialidade. Portanto, o legislador não possui competência para instituir outros critérios para a classificação de mercadorias e serviços a serem tributados, ou seja, exclui por consequência qualquer outro critério que poderiam vir a serem utilizados. Nesse sentido se posiciona Machado Segundo (2000):

[...] 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, § 2.º, III, da Constituição Federal. (MACHADO, 2000, p.70-77).

Dessa forma, verificado que o legislador estadual estabeleceu mais de uma alíquota para o ICMS, o critério para diferenciação dos produtos e serviços tributados deverá ser a essencialidade dos mesmos.

3. METODOLOGIA

3.1 Natureza da Pesquisa

Quanto à abordagem do problema, conforme já exposto no decorrer deste trabalho, o problema é abordado com o objetivo de expor se a seletividade em função da essencialidade está sendo respeitada no ICMS do Estado de Minas Geras. Diante deste exposto o estudo tem uma abordagem qualitativa. Este tipo de metodologia é citado por Marconi e Lakatos (2004) da seguinte forma:

A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc. (MARCONI E LAKATOS, 2004, p.269).

Através deste tipo de abordagem é possível analisar a complexidade do problema de forma que seja alcançado o entendimento de suas particularidades e quais os impactos que ele provoca no ambiente que está inserido. Nesse sentido, para Martinelli (1999):

A pesquisa qualitativa se insere no marco de referência da dialética, direcionando-se fundamentalmente, pelos objetivos buscados. O desenho da pesquisa qualitativa deve nos dar uma visibilidade muito clara do objeto, objetivo e metodologia, de onde partimos e onde queremos chegar. (MARTINELLI, 1999, p.115).

3.2 Classificação de Pesquisa

Os estudos a respeito da seletividade em função da essencialidade no ICMS ainda são escassos, dessa forma, a pesquisa se caracteriza como

exploratória. Para Mattar (1993, p. 86) a pesquisa exploratória “visa prover o pesquisador de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva”. De acordo com Gil (2006):

As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximado, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis. [...] O produto final deste processo passa a ser um problema mais esclarecido, passível de investigação mediante procedimentos sistematizados. (GIL, 2006, p.43).

Nesse sentido, segundo Malhotra (2006) define que a pesquisa exploratória é um tipo de pesquisa que objetiva compreender a situação-problema apresenta ao pesquisador, esse tipo de pesquisa se torna significativa quando o pesquisador possui pouco entendimento sobre o tema.

3.3 Tipo de Pesquisa

A metodologia do trabalho inicia-se com a pesquisa bibliográfica e documental, pois as informações foram coletados por meio das Constituições Federais e Estaduais, trabalhos já apresentados, artigos postados na internet, materiais sobre tributação e livros específicos da área. De acordo com Mattar (2001) os levantamentos bibliográficos envolvem procura do assunto em livros, revistas, dissertações, teses e informações publicadas por jornais, etc. Assim, Gil (2002, p.44) corrobora e explica “[...] a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Já a pesquisa documental, de acordo com Gerhardt e

Silveira (2009, p.69), “é aquela realizada a partir de documentos, contemporâneos ou retrospectivos, considerados cientificamente autênticos”. De acordo com Gil (2002), a pesquisa documental apresenta benefícios por ser “fonte rica e estável de dados”, assim não implica em altos custos, não requer contato com os sujeitos da pesquisa e permite uma leitura aprofundada das fontes.

3.4 Coleta de dados

A coleta de dados será feita através de dados secundários, ou seja, no desenvolvimento deste procedimento de pesquisa, se utilizarão de jurisprudência, regulamentos, artigos, monografias, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas e teses. Conforme Gil (2006, p 43) dados secundários são dados já existentes na forma de arquivos, bancos de dados, índices ou relatórios escritos.

De acordo com Marconi e Lakatos (1991), são dados secundários aqueles já buscados por outra pessoa, e que apenas auxiliam o pesquisador, que tem o papel de analisar e tirar o máximo de proveito possível desse material.

3.5 Análise de Conteúdo

Para Triviños (1996, p.161), o processo de análise de conteúdo pode ser feito da seguinte forma: pré-análise (organização do material), descrição analítica dos dados (codificação, classificação, categorização), interpretação referencial (tratamento e reflexão). Após a coleta de dados, a fase doravante da pesquisa é a análise e interpretação, Gil (1999) explica:

A análise tem como objetivo organizar e sumariar os dados de tal forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos. (GIL, 1999, p.168).

Segundo Chizzotti (2006) a análise de conteúdo tenta compreender o sentido dos documentos, através de informações explícita ou ocultas. Desta forma, será feita a análise da tributação referente a certos produtos a fim de verificar se as legislações têm atendido ou não a essencialidade ao aplicar a seletividade. Como também, serão analisadas decisões dos tribunais brasileiros a respeito do tema.

4. DISCUSSÃO E RESULTADOS

4.1 Análises do ICMS sobre a energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação

Propondo analisar se a regra da seletividade em função da essencialidade está sendo de fato observada pelo legislador faz-se necessária a verificação das legislações estaduais. O Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual (RICMS/MG) institui o ICMS no Estado de Minas Gerais, determinando a aplicação de alíquota de 30% sobre as operações de fornecimento de energia elétrica, e 25% sobre operações de serviços de telecomunicações, sendo estas as alíquotas máximas na atual legislação estadual. Dessa forma, a graduação da essencialidade de um determinado serviço ou produto deverá ser aferida através da comparação com outros serviços e produtos tributados.

Assim, ao auferir essa comparação na legislação estadual mineira serão encontrados sob a alíquota de 25%, produtos como: os cigarros e assemelhados; embarcações de esporte e recreação, inclusive seus motores, ainda que objeto de operações distintas; fogos de artifício; armas e munições. Portanto, são consideradas pelo legislador como mais essenciais que energia elétrica e de igual importância aos serviços de comunicação, tais produtos citados.

A fim de analisar se essa tributação está em conformidade com os princípios constitucionais faz-se necessário avaliar se a energia elétrica pode ser considerada essencial. Posteriormente, deve ser realizado um estudo sobre a

essencialidade dos produtos e serviços tributados com alíquotas iguais ou inferiores.

A energia elétrica é uma das formas de energia mais utilizadas no mundo, e para os mais diversos fins, está presente no dia-a-dia das pessoas. Nesse sentido, são convenientes as palavras de Machado Segundo (2000), que menciona:

Sem energia elétrica não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal. Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência se questionar a essencialidade da energia elétrica. (MACHADO SEGUNDO, 2000, p.74).

Nos dias atuais, a energia elétrica é utilizada nos mais diversos fins, sua falta pode acarretar em problemas graves em locais, que necessitam desse serviço. Diante disso, e em concordância com as afirmações expostas, Brasileiro (2004) pergunta:

[...] será que podemos comparar a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de comunicação com a do uísque, da cerveja ou até mesmo do cigarro? Parece ficar evidente que não, não há como justificar a equiparação do grau de essencialidade dessas mercadorias e serviços. (BRASILEIRO, 2004, p.131).

Segundo Fuso (2008), em situação similar estão os serviços de telecomunicação, onde anteriormente eram prestados a poucas pessoas, sendo considerados serviços supérfluos. Entretanto, esse serviço se tornou útil a população, principalmente, com a evolução tecnológica e com a redução dos custos, podendo ser considerado essencial nos dias atuais. Desta maneira, o serviço de telecomunicação deve ser tratado de maneira diferenciada pelo ICMS, levando em consideração sua atual essencialidade para o consumidor.

Demonstrado que energia elétrica e serviços de telecomunicação são essenciais atualmente, dar-se continuidade a análise da essencialidade de produtos tributados que, na legislação de Minas Gerais, possuem tributação igual ou abaixo. Com a mesma tributação que os serviços de telecomunicação e inferior tributação a energia elétrica, estão os cigarros e assemelhados, assim, é relevante analisar a essencialidade dada a esses produtos através do ordenamento jurídico federal e estadual confere a tais produtos.

O ex-governador Aécio Neves sancionou integralmente o projeto de lei 3035/2009, que proíbe o consumo de produtos derivados do tabaco em recintos coletivos fechados, públicos ou privados em Minas Gerais, tal norma está em acordo com o intuito de aumentar a efetividade da Lei Federal 9.294/96. Conforme a Lei nº 9.294 (BRASIL, 1996):

Art. 2º É proibido o uso de cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos ou qualquer outro produto fumígeno, derivado ou não do tabaco, em recinto coletivo fechado, privado ou público.

Art. 3º É vedada, em todo o território nacional, a propaganda comercial de cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos ou qualquer outro produto fumígeno, derivado ou não do tabaco, com exceção apenas da exposição dos referidos produtos nos locais de vendas, desde que acompanhada das cláusulas de advertência a que se referem os §§ 2º, 3º e 4º deste artigo e da respectiva tabela de preços, que deve incluir o preço mínimo de venda no varejo de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tipi, vigente à época, conforme estabelecido pelo Poder Executivo. (BRASIL, 1996, ART.2, 3).

Por meio dessa lei, denota-se que o próprio Poder Legislativo Federal demonstra sua preocupação com a nocividade do tabagismo, conseqüentemente, do consumo de cigarros e assemelhados por parte da população.

Diante disso, não se fundamenta a classificação superior da energia elétrica compara a tributação dos cigarros, produto que além de supérfluo, tem

sido desestimulado por meio de leis federal e estadual, devido sua nocividade à saúde da população. Machado Segundo (2000) defende o entendimento acima:

De fato, a energia não é bem supérfluo, nem suntuário. 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 de 17%. Nunca por alíquotas de 25% ou 30%. (MACHADO SEGUNDO, 2000, p.70-77)

Como visto anteriormente, a tributação do ICMS sobre a energia elétrica e serviços de comunicações, são realizadas, pela maioria dos Estados, com alíquota superior à aplicável aos demais produtos e serviços. Com esses argumentos, fica evidente a posição dos autores citados, que divergem da técnica adota pelo Estado de Minas Gerais, e de outros Estados que também utilizam de tal majoração para os produtos e serviços estudados.

4.2 Posições dos Tribunais

O caso em estudo se encontra em continua discussão nos Tribunais de Justiça dos Estados brasileiros, pois são diversas as ações em tramitação acerca do tema. As discussões são alimentadas também devido ao fato de que os Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça) e a Procuradoria-Geral da República se posicionam diferentemente sobre o tema.

Como já foi abordado no presente trabalho a essencialidade do produto ou serviço não pode permitir que aqueles essenciais, casos da energia elétrica e dos serviços de comunicação possam ter alíquota superiores ou iguais ao dos produtos supérfluos. O mínimo que se pode inferir é que a essencialidade

admite, para tais produtos, alíquota igual ou inferior à alíquota geral do ICMS, mas nunca superior.

Nesse entendimento, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal analisou uma lei do Estado do Rio de Janeiro e declarou *decisum* no qual apreciou e julgou exatamente no sentido defendido por esse trabalho, considerando inconstitucionalidade na legislação estadual que majora alíquotas de ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica. Dessa forma, os contribuintes já contam com metade dos votos do pleno do STF em seu favor. A seguir, a ementa do respectivo acórdão:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. (RE 634.457-AgR/RJ, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 15.8.2014, grifos nossos).

Contrariamente a decisão supracitada, foi adotada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná no ano de 2006:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE LIMINAR. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. CARÁTER FACULTATIVO. GRAU DE ESSENCIALIDADE DO PRODUTO OU SERVIÇO. DISCRICIONARIEDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ALÍQUOTA DE 27%. ART. 14 DA LEI ESTADUAL 11.580/96. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA POR ESTE TRIBUNAL. DECISÃO MONOCRÁTICA.

Esse foi o entendimento do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Paraná, no que tange o julgamento do Incidente de Declaração de Inconstitucionalidade nº 174.723-7, suscitado pela 1ª Câmara Cível e relatado pelo Dês. Luiz Mateus de Lima, em 17 de novembro de 2006, por unanimidade de votos, e que se declarou a constitucionalidade dos artigos 14 da Lei Estadual nº 11.580/96 e 15 do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 5.141/01, que instituíram a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica na ordem de 27%:

Incidente de declaração de inconstitucionalidade. Pleito de declaração de inconstitucionalidade de artigos de lei estadual e decreto que disciplinam a oneração do ICMS incidente sobre a energia elétrica na ordem de 27%. Aplicação do princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto. Critério que cabe à administração pública aferir, sob a ótica da discricionariedade. Poder Judiciário incompetente para aferir tal situação, sob pena de violação ao Princípio da Separação de Poderes. Instituição de alíquota na ordem de 27% que não afronta dispositivo constitucional. Incidência de declaração de inconstitucionalidade, julgado improcedente, para o fim de declarar a constitucionalidade dos arts. 14 da Lei Estadual nº 11.580/96 e 15 do decreto 5.141/01 do Estado do Paraná.

Diferentemente da decisão tomada pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal e pela Procuradoria Geral da República, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná no ano de 2006 deferiu que a instituição de alíquota de 27% aplicada à energia elétrica não afronta o dispositivo constitucional.

Decisões a respeito do tema continuam em debate nos Tribunais de Justiça, e segundo o portal Galbinski (2015) os contribuintes já contam com uma decisão favorável por parte do Supremo Tribunal Federal, de acordo com o julgamento da 2ª Turma, ao analisar uma lei do Rio de Janeiro, compreendeu que os governos estaduais não podem cobrar alíquotas de ICMS sobre energia elétrica muito superior aos percentuais estabelecidos para produtos considerados supérfluos. No caso, o Rio cobra 25% de imposto. O ocorrido também envolve as Lojas Americanas. A mesma questiona a lei de Santa Catarina que prevê alíquota de 25% para energia elétrica e telecomunicações. No Estado, a média é de 17% para outras mercadorias e serviços. Esse processo, que tem todos os Estados como parte interessada, teve atual parecer da Procuradoria-Geral da República a favor dos contribuintes, defendendo a inconstitucionalidade das leis estaduais, por não cumprimento ao princípio da seletividade. No julgamento na 2ª Turma, os ministros, por unanimidade, consideraram inconstitucional a Lei nº 2.657, de 1996, que prevê alíquota de 25% de ICMS para consumo mensal superior a 300 quilowatts/hora. No Rio, o percentual médio praticado é de 18%.

Segundo decisão do relator, ministro Ricardo Lewandowski, a instituição de alíquotas diferenciadas “impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”.

5. CONCLUSÃO

Diante do exposto no presente trabalho, contata-se que a norma expressa no artigo 155, § 2, inc. III, da Constituição Federal, permite ao legislador ordinário a adoção da seletividade em função da essencialidade no ICMS, ou seja, a facultatividade estabelecida pela Constituição é referida a adoção ou não da seletividade, que se torna obrigatória no momento em que o legislador estabelece mais de uma alíquota para o imposto. Assim ocorrendo à escolha pelo imposto seletivo, obrigatoriamente o critério de diferenciação será a essencialidade dos produtos e serviços tributáveis.

A análise feita sobre as legislações estaduais demonstraram notoriamente que há afronta ao princípio da seletividade em função da essencialidade. Encontram-se produtos que deveriam ser considerados supérfluos com alíquotas menores ou iguais ao de produtos que são essenciais a vida das pessoas, caso da energia elétrica que é majorada pela alíquota máxima em quase todos estados brasileiros. O Poder Judiciário, principalmente, os tribunais estaduais vem sendo faltoso ao cumprimento da regra da seletividade, erros podem ser apontados para a falta de cumprimento dessa regra, primeiramente, a consideração de que o critério da essencialidade seria de aplicação facultativa, como visto no presente trabalho, o critério de essencialidade é obrigatório no ICMS. Em segundo lugar, o entendimento errôneo que a seleção dos produtos e serviços essenciais seria um ato discricionário dos Poderes Executivo e Legislativo, não submetido ao controle judicial. Como visto, a diferenciação das mercadorias e serviços essenciais configura ato interpretativo.

O presente trabalho demonstrou que os tributos indiretos têm por característica aferir a capacidade econômica do contribuinte, onde será demonstrada através do consumo.

Dessa forma, o consumo de certos bens luxuosos e supérfluos demonstra riqueza, enquanto o de outros, como alimentação básica, utilização de serviços de comunicação, energia elétrica, saúde e higiene compõem bens de primeira necessidade, assim a aplicação da seletividade em função da essencialidade dos produtos e serviços tributáveis pelo ICMS deve ser respeitada pelo legislador estadual. Respeitando esse princípio não haverá dúvidas que o princípio da seletividade em função da essencialidade é uma das formas mais eficientes de se efetivar a justiça fiscal.

Para estudos futuros sugere-se analisar possíveis decisões que venham a ser tomadas pelos Tribunais brasileiros.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 9ª Edição, Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 90.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª. Ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2007.

BECKER, Alfredo Augusti, **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. 749 p.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei 5.172**, de 25/10/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

Acesso em: 15 nov. 2014.

BRASIL. Lei Federal n.9294 de 15 de julho de 1996. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9294.htm>. Acesso em: 23/04/2015

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

Malheiros, 2009. 670p. p. 457.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 8. ed. São Paulo:

Cortez, 2006. 164 p.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo:

Quartier Latin. 2008. 192p. p. 19.

FUSO, Rafael Correa. Seletividade Tributária. Disponível em:

<http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=2393>.

Acesso em: 22/04/2015. Pg 149-151.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto

Alegre: UFRGS, 2009. 120 p. (Série Educação a Distância).

GIL, Antônio C., **Como elaborar projetos de pesquisa**, 1991.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo:

Atlas, 2006.

GUBERT, Pablo Andres Pinheiro. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2001. 112 p.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança da estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Trad. de Ciro Heitor França de Gusmão. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972.

IPEA. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=22277&Itemid=75>. Acesso em 04 de dezembro de 2014.

JUSBRAZIL. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AR%24%2ESCLA%2E+E+837441%2ENOME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/qgw3bfj>>. Acesso em 23 de maio de 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

LEGISCENTER. Disponível em:

<<http://www.luniscontabilidade.com.br/news/aliquota-de-icms-art-42-ricms-mg/>>

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 249 p.

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

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº. 62, p. 70-77, 2000.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** : constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª ed. Porto Alegre : Livraria do advogado, 2003. 1176 p.

Princípio da seletividade - Direito e Leis. Disponível em:
<[http://www.direitoeleis.com.br/index.php?title=Princípio da seletividade&oldid=1797](http://www.direitoeleis.com.br/index.php?title=Princípio_da_seletividade&oldid=1797)>. Acesso em: 23 de outubro de 2014.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio S. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SANTOS, José Albano dos. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

TILBERY, Henry. **Direito tributário**. 10^a ed. São Paulo: IBDT e Resenha Tributária, 1980.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas , 1987.