

DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E DA ESSENCIALIDADE FRENTE À ALÍQUOTA DO ICMS

Camila Mesquita Sampaio Giovannini GIGANTE*

Renata Comunale ALEIXO

Peterson Luiz ROMÃO

Vanessa KOMATSU

RESUMO: A aplicabilidade do Imposto de Circulação de Mercadorias e de Serviços pode se dar em razões maiores do que a simples arrecadação financeira aos cofres públicos, desde que observados os princípios da seletividade e da essencialidade, mais especificamente pelo legislador, quando da fixação de alíquotas aos produtos e serviços ditos essenciais.

Palavras-chave: Essencialidade. Seletividade. ICMS. Alíquota.

ABSTRACT: The applicability of Tax on the Circulation of Goods and Services can be delivered in more reasons than just the financial revenues to public coffers, as long as its principles of selectivity and essentiality, more specifically by the legislature, when setting rates products and services essential said.

Key-words: Essentiality. Selectivity. ICMS. Rate.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se destinou ao estudo da forma como ocorre a fixação das alíquotas do ICMS, em atenção ao princípio da seletividade e do sub-princípio da essencialidade, como forma de proporcionar maior acesso, tanto com relação à aquisição de produtos, quanto na obtenção de serviços, quando estes se mostram necessários, pela maior parcela da população, ou seja, a utilização do tributo em referência com o cunho da extrafiscalidade.

Para tanto, antes, mostrou-se relevante explicar sobre o sistema normativo, bem como conceituar os princípios, como um todo, e, mais especificamente, os princípios da seletividade e da essencialidade, na ótica tributária.

Também, houve necessidade de se analisar o tributo denominado ICMS, de uma forma ampla, bem como congregado aos princípios específicos, em

*Os autores são acadêmicos de Pós Graduação em Direito Tributário pelas Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente – SP

busca de conhecimento a respeito dos critérios que permeiam a fixação das alíquotas do ICMS.

Por fim, foi observada, de maneira crítica, e pontual, a atuação da Assembléia Legislativa, em especial a do Estado de São Paulo, quando da elaboração da lista que contém os produtos e serviços indicados como essenciais.

1 SISTEMA NORMATIVO

As normas jurídicas, dispostas em diferentes graus hierárquicos, relacionando-se entre si, compõem o ordenamento jurídico. Este, segundo Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 84):

Trata-se do direito posto que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem, para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material da conduta.

Assim é que o direito, organizado sistematicamente, se modifica e se cria pelo meio normativo, sendo que todo acontecimento, para que passe a integrar o ordenamento jurídico, necessita de qualificação normativa.

Isto é o que a doutrina passou a denominar de *positivação do direito*, ou seja, a estrutura de produção de normas jurídicas, tendo por elementos validadores outros preceitos de linhagem superior. Sobre o assunto, afirma Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 01):

Denominamos de positivação do direito o processo mediante o qual o aplicador, partindo de normas jurídicas de hierarquia superior, produz novas regras, objetivando maior individualização e concretude. Os preceitos de mais elevada hierarquia e, portanto, ponto de partida para o ciclo de positivação, encontram-se na Constituição Federal: são as competências tributárias. Com base nesse fundamento de validade, o legislador produz normas gerais e abstratas, instituidoras dos tributos: são as regras-matrizes de incidência tributária, descrevendo conotativamente, em sua hipótese, fato de possível ocorrência, e prescrevendo, no conseqüente, a instalação de relação jurídica, cujos traços relaciona. Avançando cada vez mais em direção à disciplina dos comportamentos intersubjetivos, o aplicador do direito veicula norma individual e concreta, relatando o evento ocorrido e, por conseguinte, constituindo o fato jurídico tributário e correspondente obrigação.

No entanto, o ponto de unidade normativo é a norma fundamental, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 84/85):

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental -, que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decididamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre da homogeneidade.

Portanto, a norma fundamental, assim definida por Hans Kelsen, legitima sintaticamente a Legislação Constitucionai, que irá dar condições de validade às demais normas do ordenamento jurídico, o que se passou a nomear por pirâmide jurídica.

Logo, a Constituição Federal se caracteriza como a Lei Suprema, posicionada no patamar legislativo mais elevado, que delimita as competências de atuação dos entes federados, traça os contornos dos tributos, bem como normatiza a forma e o processo de criação destes últimos.

Por outro lado, as normas que compõem o sistema jurídico são divididas, pela doutrina, em regras de comportamento e regras de estrutura.

As primeiras, no entendimento de Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 87), “estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade”, ao passo em que as segundas “estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”.

Ora, as normas de estrutura são verdadeiros preceitos de competência e existem em número mais elevado na Constituição Federal e guardam maior relevância com o presente estudo, porquanto principalmente direcionadas ao Poder Legislativo.

Todavia, as normas jurídicas constitucionais não apresentam igualdade em valoração, tendo em vista que algumas se configuram como reais princípios, que devem ser observados obrigatoriamente, para que a *positivação do direito* ocorra sem estar eivada pelas mazelas da inconstitucionalidade.

Deste modo, é de suma importância que os princípios jurídicos balizem a elaboração das demais normas jurídicas, atentando-se, sempre às prerrogativas e imposições realizadas pelo Texto Maior.

2. PRINCÍPIOS

O artigo 25 da Constituição Federal estatui que “os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

Verifica-se, com isso, que os Estados devem obediência aos preceitos constitucionais, principalmente no momento de elaborarem suas próprias leis.

Nesse diapasão, os princípios, vistos sobre o prisma jurídico, são “proposições que expressam, da forma mais ampla possível, o conteúdo ideal do Direito e que servem de paradigma tanto para elaboração quanto para aplicação das normas jurídicas” (DENARI, 2008, p. 57).

No entanto, para uma parcela da doutrina, os princípios não se configuram como norma jurídica, haja vista que estes, por seu conteúdo axiológico, apenas norteiam o pensamento jurídico.

Já outros estudiosos, dentre os quais Paulo de Barros Carvalho, afirmam que princípio é norma jurídica, porque se assim não fosse não poderia integrar o direito positivo. Desta forma, o princípio seria mais que uma norma, ou seja, uma “sobre-norma”, com antecedente e conseqüente próprios.

De qualquer modo, é incontestável a importância dos princípios, na medida em que estes representam o alicerce, a viga mestre dentro do ordenamento jurídico.

Ainda mais na esfera tributária, os princípios se revestem de maior grandeza, tendo em vista que “existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder” (MACHADO, 2008, p. 33).

Assim é que, dentro da vasta gama de princípios, existem aqueles que são traduzidos imediatamente, pois refletem limites objetivos, como o da anterioridade, da irretroatividade, salientando-se que a maioria dos princípios se manifesta por meio de atribuição de valores. De outra parte, existem aqueles princípios que levam o interprete a um maior subjetivismo, eivado de ideologias.

Eis o que ensina Zelmo Denari (2008, p. 57):

Entre os princípios que informam a tributação, alguns são meramente programáticos, como os princípios da universalidade e da proporcionalidade e valem como declarações de vontade. Outros são vinculativos e costumam ter sede constitucional. Inobservados, suscitam questão de constitucionalidade, pois impõem uma necessidade de conduta no campo tributário.

Ressalta-se, todavia, que a prática de atos na esfera tributária deve observar tanto os princípios objetivos, quanto os subjetivos, sob pena de macular a conduta pela inconstitucionalidade.

Porém, para fins deste estudo, dois princípios se destacam, quais seja, o da seletividade e o da essencialidade, que serão tratados pormenorizadamente adiante.

3 ICMS

A Constituição Federal declinou a competência tributária ativa do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) 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;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Logo, constata-se que a Carta Magna delimitou o molde estrutural do ICMS, determinando que as regras gerais deste tributo seriam definidas por meio de lei complementar, motivo pelo qual sobreveio a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que fixou os *aspectos gerais* do ICMS.

De outra parte, coube à legislação estadual a criação e a graduação quantitativa do ICMS, observando-se que este será sempre não-cumulativo, podendo ser seletivo, em função da essencialidade dos produtos e dos serviços.

Portanto, restam fixados, em linhas gerais, os limites normativos envolvendo o tributo em questão.

4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

Antes do advento da Constituição de 1988, o princípio da seletividade estava adstrito ao tributo denominado IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Todavia, após, o princípio da seletividade passou a ser utilizado, também, com relação ao ICMS.

Especificamente, quanto ao ICMS, a Carta Maior dispõe, em seu art. 155, § 2º, III, que o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, ou seja, ter alíquotas diferenciadas conforme seja essencial para o consumo da população.

Para alguns juristas, a norma constitucional acima exposta é permissiva quanto à utilização do princípio da seletividade frente ao ICMS. Para Roque Carrazza (2005, p. 361), no entanto, “este singelo ‘podará’ equivale, na

verdade, a um peremptório 'deverá'. Não se está, ai, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória”.

Porém, é pacífico que este princípio é verdadeiro instrumento de extrafiscalidade, ou seja, não está intimamente ligado à arrecadação, mas a disciplinar comportamento, no sentido do contribuinte fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Como leciona Carrazza (2005, p. 361):

Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes para o País e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional.

Também, de outra parte, verifica-se que a seletividade implica a observância ao princípio da isonomia, com fins de atenuar as desigualdades sociais.

Sobre este aspecto, ponderam Fátima Fernandes de Souza Garcia e Maria Aurora Cardoso da Silva Omori apud José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 279):

A seletividade é o meio pelo qual, nos impostos em que a personalização é inviável, se realizar a isonomia possível, quer adequando a tributação à capacidade econômica do contribuinte, aferida, indiretamente, quer atingindo finalidade extrafiscais.

Desta forma, constata-se que o legislador constituinte pretendeu, num segundo momento, por atingir a capacidade contributiva por meio do manejo da seletividade frente ao ICMS.

Neste mesmo compasso, entende José Mauricio Conti (PAULSEN, 1997, p. 166):

A seletividade em função da essencialidade é uma forma pela qual se aplica o princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, porque é possível admitir-se que, na generalidade dos casos, os produtos essenciais são indispensáveis aos indivíduos com baixa capacidade contributiva, e os produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva.

Assim é que o princípio da seletividade “visa assegurar avançada técnica fiscal de incidência tributária, permitindo à administração aplicar alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos” (DENARI, 2008, p. 67).

Ou, nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 279): “a essencialidade consiste na distinção entre cargas tributárias, em razão de diferentes

produtos, mercadorias e serviços, traduzidos basicamente em alíquotas descoincidentes”.

Portanto, a seletividade se ajusta ao caráter essencial das mercadorias e serviços especialmente na proporção da distinção das alíquotas do ICMS.

5. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE FRENTE AO ICMS

A conjugação do princípio da seletividade com o ICMS pode ocorrer por meio da utilização de diversas formas de alteração dos elementos quantitativos do referido imposto.

Nesse diapasão, podem os Estados-membros utilizar de incentivos fiscais, modificar a base de cálculo do tributo em questão, manusear as alíquotas do imposto de forma diferenciada. Ainda, “as resoluções do Senado que fixam as alíquotas mínimas e máximas do ICMS poderão perfeitamente ser seletivas em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços” (CARRAZZA, 2005, p. 363).

Entretanto, a doutrina entende, de maneira dominante, que é por meio da variação das alíquotas que se atinge o princípio da seletividade com maior facilidade.

Assim, o percentual de alíquota a recair sobre o ICMS incidente sobre determinadas mercadorias e serviços deve ser díspare em conformidade à sua imprescindibilidade, conforme entendimento de Carrazza (2005, p. 363):

Quanto mais suntuários ou supérfluos forem os serviços ou as mercadorias, tanto maior deverá ser a alíquota de ICMS que sobre eles incidirá. Pelo contrário, se as mercadorias ou os serviços forem de primeira necessidade, devem ser abrandadas ou, dependendo do caso, até zeradas.

De outra parte, a competência para tanto foi constitucionalmente atribuída à Assembléia legislativa de cada Estado-membro, que não encontra parâmetro objetivo para ser obedecido quanto à fixação das alíquotas do ICMS.

Sobre este assunto, discorre o Prof^o José Roberto Rosa (2008, p.5):

Quanto à seletividade, vemos que cada Estado define qual a lista dos produtos chamados supérfluos e que tem alíquota maior – na maioria das vezes, 25%. Entretanto, se algum Estado aprovar uma lei colocando

determinada mercadoria com alíquota maior que 25%, não há impedimento, pois o Senado Federal pode estabelecer alíquotas máximas e mínimas, dentro de cada Estado, nas chamadas operações internas, mas até o momento o Senado não utilizou dessa faculdade (inciso V). A maioria dos Estados coloca uma alíquota comum de 17% e uma lista de produtos “supérfluos” a 25%. Alguns Estados usam a alíquota comum a 18%.

Com isso, verifica-se que a Assembléia Legislativa de cada Estado é soberana para estabelecer qual será a alíquota interna de determinado produto, julgando a seu livre arbítrio se determinada mercadoria é essencial ou não para a população.

E é exatamente esta ausência de limitação quanto à fixação de alíquotas internas pelo Estado-membro, em consonância ao princípio da seletividade, ou seja, a falta de critérios objetivos e expressos com relação à essencialidade das mercadorias e dos serviços, que pode propiciar situações de insegurança jurídica aos contribuintes.

Ora, é imprescindível analisar a tributação dentro de uma perspectiva sistemática, na qual princípios constitucionais relevantes como o da Segurança Jurídica deveriam ser obedecidos.

Sobre referido assunto Flavio Puig (2005, p.56) ensina:

Quando afirmamos que na interpretação das normas infraconstitucional devemos levar em conta a existência de outros princípios, estamos plenamente cientes de que não inovamos em praticamente nada. [...] Preocupa, entretanto, o fato de essas orientações, que constituem verdadeiras garantias para o contribuinte, serem sistematicamente ignoradas pelo Poder Público, o que nos dá a sensação de que a cada dia que passa mais o Direito Tributário serve somente aos interesses do Estado.

É exatamente o que se verifica na lista de produtos elaborados pela Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo, uma vez que esta, por diversas vezes, deixa de aplicar o princípio da seletividade quanto às mercadorias e serviços, porquanto não consegue valorar a essencialidade das mercadorias e dos serviços, o que ocasiona ofensa ao vetor supraconstitucional da Segurança Jurídica.

Sobre o tema, pondera Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1981, p. 51):

Diz-se, assim, que a segurança depende de normas capazes de garantir o chamado câmbio das expectativas. Ora, como diz Radbruch, a segurança jurídica exige positividade do direito: se não se pode fixar o que é justo, ao menos que se determine o que é o jurídico. Segurança significa a clara determinação e proteção do direito contra o não-direito, para todos. Na determinação do jurídico e, pois, na obtenção da segurança, a certeza é um elemento primordial. Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento,

de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência das suas próprias ações.

Desta forma, constata-se que a ausência de parâmetros normativos tendentes a delimitar o poder legislativo quanto à definição dos produtos e serviços a serem caracterizados como essenciais tem o condão de ferir o princípio máximo constitucional, qual seja, o da Segurança Jurídica, causando verdadeira aberração jurídica, ao passo em que, na tentativa de ter assegurado o princípio da seletividade frente ao ICMS, o legislador acaba por atentar contra outro princípio constitucional.

Assim, enquanto não houver uma definição objetiva relacionada ao poder legislativo na elaboração da lista de serviços e de produtos essenciais, verdadeiramente não se terá por observado o princípio da seletividade em harmonia à própria Constituição Federal.

6 DA ESSENCIALIDADE

Ruy Barbosa Nogueira (1990, p.10) afirma que:

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

Deste modo, tem-se que os produtos ou serviços de primeira necessidade à população, num contexto geral, sem os quais ninguém poderia sobreviver, devem ser tributados de forma menos onerosa do que aqueles mais supérfluos.

Cumprido frisar que o princípio da seletividade deverá sempre ser utilizado como elemento comparativo entre as mercadorias e os serviços e nunca “discriminando-se contribuintes, em função de raça, sexo, ocupação profissional, etc.” (CARRAZZA, 2005, p. 361).

Ainda, importante esclarecer, que a essencialidade não está adstrita aos produtos ligados, tão-somente, às necessidades biológicas, devendo ser extensiva também àquelas que conferem padrão de vida decente à população.

Nesse sentido, há de ser observada a essencialidade que, nos dizeres de Aliomar Baleeiro apud Carrazza (2005, p. 362):

Refere-se à 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.

Assim, a essencialidade dos produtos e dos serviços se atrela às especificidades destes frente às necessidades da população em geral, tendo o condão, inclusive de conferir certa igualdade no consumo de determinados produtos.

Sobre este aspecto, Henry Tilbery (1980, p. 2969 e 3031) diz:

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.

Portanto, a indicação de essencialidade das mercadorias e dos serviços objetos do tributo denominado ICMS, para fins de caracterização da seletividade, deve ir além do escopo tributário, com viés socialista, no sentido de proporcionar o acesso de grande parcela da população aos produtos e serviços necessários, sem a onerosidade excessiva de tributação.

Desta forma, por meio da essencialidade atribuída às mercadorias e aos serviços, a Justiça pode ser alcançada, não somente em sua acepção valorativa social, mas com conotações normativas.

7 DA FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE ICMS, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE, NO ESTADO DE SÃO PAULO

Por fim, é primordial que se diga que, em razão dos parâmetros acima estabelecidos, à Assembléia Legislativa de cada Estado foi atribuído grande *poder* quanto à fixação de alíquotas do ICMS.

Ora, cabe ao Poder Legislativo dos Estados-membros a tarefa de indicar qual mercadoria, dentre todas as existentes, tem características de essencialidade, para fins de fixar a alíquota incidente sobre sua circulação.

Porém, é nítido que não existem critérios objetivos para o desempenho desta atividade, chegando-se a situações como as abaixo arroladas, no caso do Estado de São Paulo:

a) embora seja definida a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para as bebidas alcoólicas, a cerveja e a pinga têm percentual de alíquota diverso, correspondente a 18% (dezoito por cento);

b) a energia elétrica (em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh) e o serviço de telefonia, considerados como supérfluos, são taxados com a mesma alíquota das bebidas alcoólicas (exceto cerveja e pinga), qual seja, 25% (vinte e cinco por cento);

c) com relação à farinha de trigo, o percentual da alíquota aplicada é de 18% (dezoito por cento).

Assim, a elaboração de uma lista de produtos e serviços com alíquotas que variam de acordo com o seu *grau de essencialidade*, deveria obedecer a requisitos pré-estabelecidos, com o objetivo de se obter a efetiva seletividade, de condão extrafiscal, em prol de conferir Segurança Jurídica ao contribuinte.

Entretanto, na prática, as listas de mercadorias e de serviços emanadas do Poder Legislativo do Estado de São Paulo têm se mostrado um pouco distantes do princípio da seletividade, porquanto denota-se que os produtos e os serviços que também deveriam ser tidos como essenciais não estão sendo tributados com alíquotas menores, como era de se esperar, causando, pois, insegurança jurídica nos contribuintes.

Todavia, importante abrir um parenteses nesta questão, porquanto a Lei que fixa as Diretrizes Orçamentárias do Estado para o ano de 2009 (Lei nº 13.124/2008), em seu artigo 21, traça como proposta de alteração da legislação tributária o envio de projetos de lei à Assembléia Legislativa dispendo sobre a revisão das alíquotas do ICMS, com o objetivo de gerar recursos para programas específicos, como os habitacionais, dirigidos à população de baixa renda, adequando-as ao conceito de seletividade em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, o que demonstra que o princípio da seletividade, conjugado com a essencialidade das mercadorias e dos serviços, frente ao ICMS,

deve ser utilizado como forma de propiciar melhores condições de vida à população em geral, cumprindo, definitivamente, com seu caráter de extrafiscalidade.

CONCLUSÃO

Ante todas as assertivas supra efetuadas, constata-se que a aplicabilidade eficaz do princípio da seletividade acerca do ICMS somente poderá ser obtida com a limitação objetiva do poder concedido à Assembléia Legislativa de cada Estado-membro.

Ora, a Constituição Federal, ao possibilitar que o ICMS tivesse condão extrafiscal, o fez permitindo que a cobrança deste tributo fosse realizado com conotação seletiva, com o intuito de assegurar a isonomia entre os contribuintes.

Assim, observa-se que é por meio da fixação das alíquotas do ICMS em patamares diferenciados, baseados na determinação de essencialidade de cada produto e serviço destinados às necessidades da população em geral, é que se obtém, com maior facilidade, a seletividade.

Nesse sentido, cabe ao Poder Legislativo dos Estados-membros a normatização quanto à diferenciação da alíquota do ICMS relacionado aos diversos produtos e serviços tido como essenciais.

Na prática, porém, tem-se obtido que em prol do princípio da seletividade outro princípio constitucional está sendo "ameaçado", qual seja, o da Segurança Jurídica, face às distorções cometidas na elaboração das listas de produtos e serviços essenciais, a terem alíquota de ICMS menores do que a regra geral, pela Assembléia Legislativa, *in casu*, do Estado de São Paulo.

Conseqüentemente, o contribuinte permanece dentro do campo da incerteza, tendo por abalada a Segurança Jurídica que deveria ser a ele conferida, neste aspecto.

Entretanto, percebe-se que algumas medidas estão sendo tomadas para que realmente o princípio da seletividade seja utilizado com mais propriedade quanto ao ICMS, por meio da diferenciação de alíquotas frente à essencialidade das mercadorias e dos serviços, em prol de uma maior parcela da população, conforme

se depreende do texto da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2009 do Estado de São Paulo.

Portanto, constata-se que existem algumas distorções quanto à fixação das alíquotas de ICMS relacionadas à essencialidade das mercadorias e dos serviços. Por outro lado, não se pode olvidar que, pelo menos, há pré-disposição do Estado de São Paulo na utilização do ICMS pelo seu caráter extrafiscal, por meio da observância do princípio constitucional da seletividade, em função da essencialidade dos produtos e dos serviços objetos do tributo em pauta.

BIBLIOGRAFIA

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 10ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Anotações de aula de direito tributário. Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo – Presidente Prudente. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os “regimes especiais”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 8 – São Paulo. Maio de 1996, p. 94/98.

_____. Curso de direito tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. Revista de Direito Tributário, nº. 17-18, RT, São Paulo. Ano de 1981. p. 51/56.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. ver. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da seletividade do tributo em função da essencialidade do produto. Revista dos Tribunais vol. 651 – São Paulo. Janeiro de 1990. p. 7/15.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PUIG, Flavio. A alíquota do ICMS e a segurança jurídica no direito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n° 115 – São Paulo. Abril de 2005. p. 55/62.

ROSA, José Roberto. Guia prático do ICMS. Apostila – Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo – Presidente Prudente. 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza da alíquota zero, normas modificadas, seletividade, progressividade. Revista Dialética de Direito Tributário n° 55 – São Paulo. Abril de 2000. p. 19/31.

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no processo administrativo fiscal. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho – Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.