

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCAS DE ARAÚJO VIEIRA

**A Desuniformidade da Aplicação das Alíquotas do ICMS sob a Perspectiva do
Princípio da Seletividade e da “Guerra Fiscal” – Comparação entre Produtos
Alimentícios nos Estados do PR e de MG**

CURITIBA

2023

LUCAS DE ARAÚJO VIEIRA

**A Desuniformidade da Aplicação das Alíquotas do ICMS sob a Perspectiva do
Princípio da Seletividade e da “Guerra Fiscal” – Comparação entre Produtos
Alimentícios nos Estados do PR e de MG**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito à obtenção do título de Bacharel do Curso de Graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2023

TERMO DE APROVAÇÃO

A Desuniformidade da Aplicação de Alíquotas de ICMS sob a Perspectiva do Princípio da Seletividade e da "Guerra Fiscal" – Comparação entre Produtos Alimentícios nos Estados do PR e de MG

LUCAS DE ARAÚJO VIEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



José Roberto Vieira
Orientador

Coorientador



Maurício Dalri Timm do Valle
1º Membro



Ricardo Siqueira de Carvalho
2º Membro

Resumo

O presente trabalho busca avaliar a desuniformidade da aplicação das alíquotas de ICMS de produtos alimentícios dos estados do Paraná e de Minas Gerais, com foco em itens comestíveis resultantes do abate de aves e de suínos e sob a perspectiva do Princípio da Seletividade, fundamentado no critério da essencialidade, e da “guerra fiscal” evidenciada entre os estados, por meio da distinção de alíquotas de acordo com a origem dos produtos. Para isso são avaliadas tanto as legislações que estabelecem as alíquotas quanto as jurisprudências específicas dos estados relacionados, bem como do STF.

Palavras-chave: princípio da seletividade, essencialidade, alíquotas de ICMS, “guerra fiscal”

Abstract

The current work goal is to analyze the unevenness of the “ICMS” (Brazilian tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services) tax rate of food products between the states of Parana and Minas Gerais, focusing on edible items originated from the slaughter of poultry and swine and considering the perspective of the selectivity principle, which is based on the essentiality criterion, and of the tax war, which is demonstrated by the tax differentiation according to the product origin. In this context, the states legislation that defines the taxes was analyzed and also the specific jurisprudence of the states related, as well as the Brazilian Supreme Court.

Keywords: selectivity principle, essentiality, ICMS tax rate, tax war.

Sumário

1 Introdução.....	5
2.1 Conceito e História do ICMS	6
2.2 Princípio da Seletividade e Critério da Essencialidade no ICMS	9
2.3 ICMS e “Guerra Fiscal”	18
2.4 Comparação entre as Alíquotas de Produtos Alimentícios de MG e do PR	21
2.5 Jurisprudências do STF relativas à “Guerra Fiscal” e ao Princípio da Seletividade	25
2.6 A Positivção de Itens Essenciais como Alternativa.....	28
3. Conclusão	29
4. Referências Bibliográficas.....	31

1 Introdução

O Princípio da Seletividade Tributária, que se baseia no critério da essencialidade, e foi constitucionalmente privilegiado pela Constituição Federal de 1988 no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação (ICMS), apresenta extrema importância para o atingimento do objetivo de um país socialmente mais justo. No entanto, o que se vê, na prática, é uma desuniformidade em sua aplicação, levando muitas unidades federativas a desrespeitar tal princípio, impondo alíquotas mais elevadas a mercadorias consideradas essenciais para a garantia da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial, bem como alíquotas menores para produtos considerados supérfluos.

Após breve análise histórica do surgimento do ICMS e do traçado do conceito e da importância do Princípio Constitucional da Seletividade, buscaremos focar atenção no caso específico da diferença no estabelecimento de alíquotas de ICMS para produtos alimentícios, entre os estados do Paraná e de Minas Gerais, e mesmo dentro do próprio estado de MG, trazendo luz a um flagrante desrespeito ao convênio interestadual por parte de MG, onde diferentes ações judiciais protocoladas com relação às suas alíquotas de produtos alimentícios, resultaram em entendimentos judiciais divergentes. Isso demonstra uma desuniformidade, não apenas legislativa, mas também judicial na

aplicação dos princípios constitucionais tributários, o que se relaciona intimamente com a prática comum da “guerra fiscal” entre os Estados, conceito que também será examinado e demonstrado, por meio de outras decisões judiciais relacionadas, que traremos ao presente estudo.

Por fim, sugere-se a possibilidade de positivação legislativa de mercadorias, com base no critério da essencialidade, como forma de mitigar as divergências atuais de entendimento e de aplicação indevida das alíquotas de ICMS, pelos governos estaduais, de modo a garantir a adequada função do Princípio da Seletividade.

2.1 Conceito e História do ICMS

Primeiramente, fazendo um breve histórico dos antecedentes do ICMS, explica MORAES que, no artigo 8º da Constituição Federal de 1934, foi fornecida a competência privativa aos estados para a implementação do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), a qual foi mantida na Carta Magna de 1937, e que permitiu ao IVC ser a mais relevante origem de receita dos estados à época. No entanto, prossegue o autor, a consolidação da descentralização de competências tributárias pela Constituição de 1946, passou a não mais suprir as exigências das esferas de governo, devido à ausência de uniformização de normas a respeito da incidência de certos tributos e ao incremento das despesas do Estado, o que resultou em um aumento da pressão por uma reforma tributária mais profunda.¹

SIMÕES destaca que somente em 1965, através da Emenda Constitucional nº 18, o IVC foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), o que permitiu a ampliação de suas possibilidades materiais hipotéticas, passando a incidir não apenas nas circunstâncias de envio em consignação ou transferência de propriedade, mas igualmente na transferência de simples posse.²

De acordo com YAMAOKA, uma das principais distinções entre o ICM e o IVC reside no fato da implementação do Princípio da Não Cumulatividade, de forma similar

¹ **Substituição tributária no ICMS: Considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos Estados**, p. 14-16.

² ICMS – Operação Relativa à Circulação de Mercadorias: Um Passo Atrás, In: Flávia Holanda (coord.), **Recuperação de Créditos Tributários**, p. 266.

ao modelo europeu do IVA (Imposto Sobre Valor Agregado), o qual instituiu a dedução do valor já pago, correspondente às operações anteriores, do imposto devido, inclusive no caso das operações interestaduais.³

PIANCASTELLI e PEROBELLI afirmam que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram realizadas mudanças no sistema tributário que visavam descentralizá-lo por inteiro, permitindo um aumento da autonomia dos governos locais, sendo assim ampliada a base de incidência do ICM, que passou a incorporar os impostos específicos já existentes (sobre petróleo, gás e combustíveis, energia elétrica e minerais), bem como os tributos sobre serviços (comunicações e transportes), denominando-se ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação) a partir desse ponto.⁴

Já FERNANDO REZENDE argumenta que, após essa alteração na base tributária trazida pela Constituição de 1988 e a consequente reestruturação das receitas propiciadas por ela, a distinção entre as alíquotas não era mais um mero fator de redistribuição da arrecadação nas operações entre estados, o que resultou no acirramento das disputas e da guerra fiscal entre eles. Os estados desencadearam, então, uma estratégia política de competição mais feroz, objetivando a atração de investimentos, já que os eventuais benefícios a serem fornecidos não trariam impacto tão relevante à arrecadação, enquanto o custo fiscal acabaria sendo repassado a terceiros.⁵

A respeito do regime jurídico-constitucional das alíquotas de ICMS, CLÉLIO CHIESA esclarece que, aliada à base de cálculo, a alíquota constitui um dos elementos da norma jurídica tributária, que possui a função de estabelecer o “*quantum debeatur*”, ou seja, o valor de tributo que deve ser pago, sendo a sua fixação limitada, explícita e implicitamente, pela Constituição. Dentre as restrições diretivas definidas, o autor cita a necessidade de observância dos princípios da Estrita Legalidade, da Igualdade e da Anterioridade, além da Vedação do Caráter Confiscatório.⁶

³ A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica UNICURITIBA**, n. 36, p. 47.

⁴ **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**, p. 8.

⁵ ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Cadernos Fórum Fiscal**, n. 10, p. 9.

⁶ **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**, p.108.

Esse mesmo autor ainda aclara que o legislador estadual e do Distrito Federal pode fixar as suas alíquotas internas, sendo porém necessário observar o artigo 155, §2º, V, da Constituição⁷, o qual determina a competência do Senado para fixar, através de Resolução, tanto as alíquotas mínimas para as operações internas, quanto as alíquotas máximas para as mesmas operações, nos casos em que haja conflito de interesses entre os Estados ou desses com o Distrito Federal. Informa, ainda o autor, que tal faculdade é concedida ao Senado Federal com o objetivo de fornecer uniformidade de tratamento aos contribuintes, de modo a evitar maiores disparidades e disputas nocivas entre as diferentes regiões, fortificando o pacto federativo.⁸

Conforme demonstrado por ELIUD COSTA, consideram-se operações internas aquelas que acontecem nos limites territoriais do Estado no qual se encontram tanto o comprador quanto o vendedor, sendo elas definidas por lei ordinária da pessoa jurídica competente.⁹

Com relação às alíquotas interestaduais e de exportação do ICMS, CLÉLIO CHIESA ressalta que a competência dos Estados e do Distrito Federal foi suprimida por completo, sendo a matéria reservada ao Senado, conforme artigo 155, §2º, IV, da Constituição Federal¹⁰; com o intuito, como aponta CHIESA, tanto de evitar conflitos e interferências dos Estados entre si e com o Distrito Federal, prestigiando a supremacia do interesse nacional em detrimento dos regionais, quanto de atribuir à ordem jurídica central uma relevante ferramenta de controle da política econômica.¹¹

⁷ **Art. 155, CF.** “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

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

(...)

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;”

⁸ **ICMS...**, *op. cit.*, p.109.

⁹ **ICMS Mercantil**, p.294.

¹⁰ **Art. 155, CF.** “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

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

(...)

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;”

¹¹ **ICMS...**, *op. cit.*, p.110.

ELIUD COSTA esclarece que as operações interestaduais são aquelas que ocorrem quando o comprador e o vendedor estão localizados em unidades federativas diferentes, ou seja, nas quais os produtos são destinados a outro Estado, sendo assim o critério geográfico que considera a origem e o destino da mercadoria comercializada.¹²

2.2 Princípio da Seletividade e Critério da Essencialidade no ICMS

Explica THIAGO COSTA que o Princípio da Seletividade foi inicialmente aplicado no Sistema Tributário Brasileiro, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, instituindo-o para o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o que se manteve nas Constituições posteriores. Já com relação ao ICMS, a seletividade somente foi estabelecida com o advento da Constituição de 1988, apesar de que a EC nº 18/1965 já havia desonerado alguns bens do anterior ICM, através de dispositivo não reproduzido na Constituição de 1967.¹³

Diferentemente do que ocorre no caso do IPI, no qual a atual Constituição explicitamente define que ele “*será seletivo, em função da essencialidade do produto*”, conforme o artigo 153, §3º, I¹⁴, no caso do ICMS, o texto constitucional utiliza-se do vocábulo “poderá” para tratar do seu Princípio da Seletividade, conforme o artigo 155, §2º, III: “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”¹⁵, o que traz à baila a discussão se para este imposto tal critério seria apenas uma eventual possibilidade e não norma cogente.

¹² **ICMS Mercantil**, *op. cit.*, p.295.

¹³ O critério da seletividade no IPI e no ICMS: adequação e necessidade no sistema tributário atual. **Res Severa Verum Gaudium**, n. 2, p. 86.

¹⁴ **Art. 153, CF**. “*Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º *O imposto previsto no inciso IV:*

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

¹⁵ **Art. 155, CF**. “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º *O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

De acordo com revisão literária realizada por LUIZ ROBERTO FARIAS, identifica-se considerável divergência doutrinária com relação à obrigatoriedade ou à facultatividade da tributação seletiva pelo ICMS, sendo que, dentre os principais defensores da permissividade estão JOSÉ SOARES DE MELO, HUGO DE BRITO MACHADO e SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁶; os quais, segundo FARIAS, de maneira geral, não manifestam um embasamento muito aprofundado, priorizando uma perspectiva fundamentalmente literal, e não sistemática, do texto constitucional, de modo a priorizar o argumento da própria distinção das redações escolhidas pelo legislador, relativas à seletividade no IPI (“deverá ser seletivo”) e no ICMS (“poderá ser seletivo”)¹⁷.

No entendimento de ELIUD COSTA, a seletividade para o ICMS é facultativa, porém, caso o legislador ordinário estadual atribua mais de uma alíquota à norma, ao estabelecer o critério quantitativo, deve-se seguir a diretriz própria dos tributos seletivos, a qual se deverá basear em função da essencialidade do serviço ou da mercadoria. Exemplifica também esse autor, em um posicionamento isolado, que o Princípio da Seletividade não ocorre somente através da variação de alíquotas, mas também pode ser exercido mediante convênios estaduais, por meio de isenções, reduções de bases de cálculo, bem como outros instrumentos constitucionalmente estabelecidos.¹⁸

Já entre os principais defensores da corrente da obrigatoriedade, LUIZ ROBERTO FARIAS cita alguns autores.¹⁹ A começar por ROQUE CARRAZZA, o qual entende como necessária a variação de alíquotas de ICMS entre um mínimo (produtos essenciais) e um máximo (produtos supérfluos) para que se efetive a sua finalidade extrafiscal de ordenação da economia, assim como se garanta o respeito aos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva;²⁰ FÁBIO CANAZARO, que considera a seletividade ferramenta fundamental para a efetivação do Princípio da Igualdade;²¹ e EDUARDO

(...)

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

¹⁶ José Eduardo Soares de MELO, **ICMS: teoria e prática**, p. 329; Hugo de Brito MACHADO e Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, **Direito tributário aplicado**, p. 703; Sacha Calmon Navarro COELHO, **O Direito Tributário que está na Constituição**. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**, p. 603.

¹⁷ **A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade**, p. 38.

¹⁸ **ICMS Mercantil...**, *op. cit.*, p. 96-97.

¹⁹ **A tributação seletiva...**, *op. cit.*, p. 39-40.

²⁰ **ICMS**, p. 464.

²¹ **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**, p. 122.

MARCIAL FERREIRA JARDIM, para quem a mera existência dos Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade já tornaria obrigatória a consideração da seletividade em relação à essencialidade, na aplicação do ICMS.²²

ALIOMAR BALEEIRO é mais uma das vozes que segue esse entendimento, ao afirmar que a interpretação sistemática da Constituição e dos princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade, ambos nela consagrados, demonstra que o vocábulo “poderá”, em realidade apresenta acepção de dever ou imperatividade.²³ Em igual sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA explica que, o intérprete que fizer uma incursão além do texto constitucional “*poderá ser seletivo...*”, relativo ao ICMS, notará potente influxo dos Princípios da Igualdade Tributária (artigos 5º, caput, e 150, II) e da Capacidade Contributiva (artigo 145, § 1º) a implicarem a substituição da literalidade da expressão “poderá” pela sistematicidade da expressão “deverá” de modo a garantir o adequado cumprimento dos princípios ressaltados acima²⁴.

Nesse mesmo sentido, LUIZ ROBERTO FARIAS argumenta que considerar o Princípio da Seletividade não obrigatório seria inviável na prática, já que a fixação de apenas uma alíquota de ICMS seria totalmente prejudicial, dada a considerável complexidade das relações econômicas e a enorme variedade e quantidade de produtos e serviços passíveis de serem taxados por meio do ICMS, o quê pode ser comprovado pela própria realidade da adoção de diferentes faixas de tributação de tal imposto por todos os entes federados competentes para instituí-lo.²⁵ Tal entendimento vai ao encontro do posicionamento de IVES GANDRA MARTINS, para quem a aplicação do Princípio da Seletividade ao ICMS necessariamente aparece na Constituição de 88, já que anteriormente o ICM era considerado neutro, como maneira de preservar a própria Fazenda Pública, pois, do contrário, seria necessário que o Estado deixasse de tributar uma série de produtos, em função da relevância deles para a sociedade, dado que não seria possível o enquadramento de todos eles em uma mesma alíquota, o que contrariaria os

²² Eduardo Marcial Ferreira JARDIM, **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**, p. 193-195.

²³ **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 436.

²⁴ José Roberto Vieira, Uma Reforma Tributária de Gatinhos e Hienas, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, nº 5, p. 46-47, nota nº 14.

²⁵ **A tributação seletiva...**, *op. cit.*, p. 40.

Princípios da Capacidade Contributiva e da Igualdade, também contemplados constitucionalmente.²⁶

Complementa-se que, além de ir ao encontro dos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva, admite-se aqui que a seletividade também apresenta função extrafiscal no ICMS, já que atua conjuntamente com esses princípios para assegurar o alcance das pessoas aos produtos de primeira necessidade, bem como para desestimular o consumo de bens indesejáveis ao meio ambiente ou à saúde, conforme entendimento doutrinário de ROQUE CARRAZZA, HENRY TILBERY e HUGO DE BRITO MACHADO²⁷, apontado por FARIAS²⁸.

Concordando-se assim com a corrente que considera a seletividade no ICMS como obrigatória, passa-se agora à análise relativa ao conceito deste princípio e a sua utilização neste imposto.

Primeiramente, faz-se necessário informar que, à parte da discussão doutrinária quanto à classificação das normas entre regras e princípios, no presente trabalho, adota-se o enquadramento da seletividade como princípio, consoante posicionamento considerado predominantemente pela doutrina jurídica, bem como pela própria jurisprudência do STF, sob o conceito de princípio compreendido como a linha diretiva que visa esclarecer a concepção dos âmbitos normativos, ao incutir-lhes qualidade de unidade relativa, bem como funcionando como elemento de agregação de determinado feixe normativo, conforme explica PAULO DE BARROS CARVALHO²⁹. Ou, sob o conceito de “...*normas jurídicas de posição privilegiada, portadoras de valor expressivo ou que estipulam limites objetivos*”, no sentido adotado por VIEIRA³⁰, a partir do mesmo autor.

Com base na lição de BANDEIRA DE MELLO nessa mesma acepção, denota-se o papel primordial dos princípios no ordenamento jurídico, considerando a sua violação muito mais grave do que a transgressão de uma norma qualquer, já que resulta em ofensa

²⁶ **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**, v. 6, t. I, p. 414-415.

²⁷ Roque Antonio CARRAZZA, **ICMS**, p. 457; Henry TILBERY, O conceito de “essencialidade” como critério de tributação, **Direito Tributário Atual**, v. 10, p. 3005-3006; Hugo de Brito MACHADO e Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, **Direito tributário aplicado**, p. 702.

²⁸ **A tributação seletiva...**, *op. cit.*, p. 36.

²⁹ **Curso de direito tributário**, p. 206.

³⁰ Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto, *In* Roberto Ferraz (coord.), **Princípios e Limites da Tributação**, p. 685-688.

não somente a determinado mandamento obrigatório, mas sim a todo o sistema jurídico, ou seja, o desrespeito a um princípio representa uma insurgência contra todo o sistema, de modo que tal subversão a seus valores fundamentais afeta diretamente a sua lógica e a sua estrutura.³¹

Com relação aos princípios tributários, NYCOLE SAMPAIO comenta que são garantias do contribuinte, já que funcionam como limitadores à competência tributária estatal, no exercício das suas atribuições, caracterizando o Princípio da Seletividade como a condição utilizada pelo legislador para aumentar ou diminuir a carga tributária pela distinção de alíquotas que se baseiam na essencialidade dos produtos e serviços.³² A autora explica, em seguida, acerca da existência de serviços e bens tanto mais como menos imprescindíveis ao atendimento das necessidades humanas básicas, como alimentação, moradia, saúde e lazer, sendo que a essencialidade deve abranger, da mesma maneira, quaisquer bens e serviços que garantam uma vida digna aos cidadãos; ou seja, faz-se obrigatoriamente necessário que a essencialidade vise o cumprimento do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana conforme fundamentação do Estado Democrático de Direito (Constituição, art. 1º, III).³³

ELIUD COSTA argumenta que a seletividade não ocorre em função da operação (compra, venda, exportação, importação, *etc.*), da prestação (comunicação ou transporte) ou da fase de circulação (entre o produtor e o industrial ou entre o industrial, o atacadista e o varejista), mas sim em função da essencialidade do serviço e da mercadoria em si sujeitos ao tributo; sendo que “essencial”, no aspecto constitucional refere-se à necessidade humana, ou seja, produtos destinados à alimentação, à saúde, ao vestuário, indispensáveis à vida, devem ser prestigiados com alíquotas menores. Desse modo, exemplifica o autor, um item destinado à produção de manufaturados supérfluos justifica a adoção de alíquotas superiores, enquanto o mesmo item, caso destinado ao consumo humano ou à produção de bens essenciais, deve ser tributado mais suavemente. Comenta ainda o autor que a seletividade dos tributos não deve afastar os princípios da Capacidade

³¹ **Curso de direito administrativo**, p. 748.

³² Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica, **Revista Direito Tributário Atual**, n. 41, p. 318-338.

³³ **Art. 1º, CF.** “*A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:*

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;”

Contributiva e da Igualdade, mas sim associar-se a eles para satisfazer o objetivo constitucional.³⁴

Nesse mesmo âmbito, RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO afirma que é indubitável a vinculação da Fiscalidade com o Princípio da Dignidade Humana, já que a Capacidade Contributiva se trata de manifestação tanto da Solidariedade quanto da Igualdade;³⁵ concordando com os posicionamentos de REGINA HELENA COSTA, para quem a Capacidade Contributiva é um subprincípio da Igualdade, princípio que irradia efeitos para todas as esferas jurídicas;³⁶ e de MARIA CELINA BORDIN DE MORAES, que afirma ser o Princípio da Igualdade a primeira manifestação do fundamento jurídico da dignidade humana.³⁷

MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE comenta que a igualdade não se limita ao seu aspecto formal, na qual todos são tratados de maneira igual, mas sim direciona-se ao alcance de uma igualdade material, por meio da lei, na criação do direito³⁸. O autor também afirma que do Princípio da Igualdade decorre o Princípio da Capacidade Contributiva, definindo este por meio de dois prismas: estrutural e funcional. O primeiro refere-se à possibilidade de suportar o pagamento de certo tributo, enquanto o segundo possibilita a identificação de quais indivíduos são iguais e quais são desiguais, de modo a permitir uma adequada aplicação do Princípio da Igualdade³⁹.

Ao tratar do Princípio da Seletividade, MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE comenta que este se realiza por meio da comparação entre produtos, sendo função do legislador, que, na ocasião política da eleição dos negócios jurídicos tributáveis, coteja as mercadorias que são seus objetos, atribuindo-lhes diferentes alíquotas, o que enseja a existência de classificações diferenciadas para esses produtos.⁴⁰ Quanto à noção de essencialidade, o autor afirma que esta é “*umbilicalmente ligada à de indispensabilidade ou, ainda, à de fundamentalidade*”, recorrendo, para tentar delimitar o que seria o

³⁴ **ICMS Mercantil...**, *op. cit.*, p.97-98.

³⁵ Entre Dignidade da Pessoa Humana, *Nudges* e Extrafiscalidade: A Convivência da Liberdade, da Igualdade e da Solidariedade, *In* VALLE, Maurício Dalri Timm; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz, **Ensaio em Homenagem ao Professor José Roberto Vieira**, p. 924-925.

³⁶ **Princípio da capacidade contributiva**, p. 42.

³⁷ **Danos à pessoa humana: uma releitura civil-constitucional dos danos morais**, p.86.

³⁸ **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**, p. 200-201.

³⁹ *Ibidem*, p. 205-207.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 219-220.

mínimo necessário à manutenção de uma vida digna por parte dos cidadãos, ao artigo. 7º, IV, da Constituição, que prescreve “...*moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte coletivo e previdência social*” como necessidades básicas vitais⁴¹. Dessa forma, o autor segue a mesma linha de entendimento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que destaca que, apesar de não haver regra nítida, ideal e luminosa acerca de aplicação da seletividade, há um critério constitucional implícito, com fundamento no artigo 7º, IV⁴²; no qual o legislador constitucional indica as necessidades pessoais vitais básicas para definir a regra relativa ao salário mínimo, devendo-se ser reconhecido o caráter de essencial de tais necessidades.⁴³

Em sentido semelhante, ALIOMAR BALEEIRO define a essencialidade como a acomodação do produto à vida do maior número de pessoas possível, devendo-se tratar mais suavemente as mercadorias fundamentais à existência humana civilizada, enquanto se reservam as alíquotas mais elevadas aos produtos de consumo mais estrito, ou seja, os itens supérfluos, destinados predominantemente às classes de poder aquisitivo mais destacado, geralmente mais raros e mais caros, por conseguinte.⁴⁴

Acerca da importância da essencialidade, HENRY TILBERY argumenta que a determinação seletiva em relação ao consumo, baseada na essencialidade, serve de expediente para conter o consumo de produtos não desejáveis, em favorecimento a investimentos mais dignos de respaldo e com maior impacto social; além de permitir o nivelamento de abusivas diferenças de consumo das diferentes classes sociais, de modo a aproximar-se do objetivo de uma melhor redistribuição de renda e de uma mais adequada Justiça Tributária, devendo-se assim objetivar a obtenção de certo equilíbrio entre o bem-estar individual e o interesse coletivo.⁴⁵

⁴¹ **Princípios constitucionais...**, op. cit., p. 222-223.

⁴² **Art. 7º, CF**: “São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;”

⁴³ Princípio da Seletividade, *In* Mesa de Debates “C” – Tributos Federais, **Revista de Direito Tributário**, nº 91, p. 77.

⁴⁴ **Direito tributário brasileiro**, p. 90.

⁴⁵ **O conceito de...**, op. cit., p. 3005-3006.

Ressalta RICARDO SIQUEIRA DE CARVALHO que atualmente existe um entendimento de que a razão de ser do Estado passa pela realização da dignidade humana, sendo função dele agir relativamente a questões voltadas a conferir condições culturais e materiais para o livre desenvolvimento das pessoas. Assim, o Estado não possui obrigação de guardar um posicionamento neutro em relação às diferentes concepções de qualidade de vida presentes na sociedade, desde que estejam amparadas constitucionalmente⁴⁶.

Para BUISSA E BEVILACQUA, a essencialidade é o critério adequado para se atingir a justiça social, sendo necessário o estabelecimento de um limite demarcatório entre o que se considera mercadoria essencial e supérflua, mesmo compreendendo que tal limite se pode modificar, a depender da evolução da sociedade, já que de qualquer modo essa definição de essencialidade deve-se vincular a um mínimo padrão de vida.⁴⁷

JOSÉ ROBERTO VIEIRA conclui que o Princípio da Seletividade é realizado através da determinação das alíquotas em razão inversa à da necessidade das mercadorias, ou seja, quanto mais indispensáveis forem os produtos para atender às necessidades básicas pessoais, menores devem ser as suas alíquotas, enquanto que, quanto menos imprescindíveis as mercadorias, maiores devem ser as suas alíquotas, de modo a se cumprir o desígnio constitucional.⁴⁸

Por fim, é significativo e confluyente também considerar o posicionamento trazido pelo Supremo Tribunal Federal, através do pensamento do ex-Ministro JOAQUIM BARBOSA, de que o assim chamado Princípio da Seletividade exige a graduação da carga tributária pelo Poder Público de acordo com a essencialidade do produto ou da operação.⁴⁹

Diante dessas definições, no entanto, faz-se necessário assinalar que a conceituação da essencialidade é considerada bastante complicada pela doutrina, já que se trata de um conceito jurídico indeterminado, conforme destaca MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, dado que tal dispositivo possui uma zona de incerteza conceptual bem considerável, permitindo diferentes compreensões relativas à essencialidade ou não

⁴⁶ **Entre Dignidade...**, *op. cit.*, p. 916.

⁴⁷ Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores, **Interesse Público**, n. 104, p. 126.

⁴⁸ **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 126-128.

⁴⁹ STF, RE 429.306, voto do rel. min. **Joaquim Barbosa**, julgamento em 01/02/2011, Segunda Turma, DJE de 16/03/2011, p. 105.

de produtos específicos;⁵⁰ até porque elas podem ser alteradas em decorrência de variáveis sociais, históricas, econômicas e regionais, o que torna razoável a opção do legislador constitucional em deixar de identificar mais especificamente quais espécies de produtos deveriam ser considerados mais ou menos essenciais no próprio texto constitucional, desde que tais parâmetros se podem alterar naturalmente com o passar do tempo e com as mudanças das interações sociais, políticas e econômicas, de acordo com LUIZ ROBERTO FARIAS.⁵¹

De todo modo, é extremamente importante ressaltar, conforme aponta LUIZ ROBERTO FARIAS, que, apesar do elevado nível de indeterminação da concepção de essencialidade, tal definição deve acontecer unicamente baseada nas necessidades fáticas da sociedade, assim como nos valores determinados constitucionalmente, não sendo válida e viável a utilização de argumentos retoricamente ilógicos e incoerentes para amparar a aplicação de alíquotas mais elevadas para bens reconhecidamente essenciais, como por exemplo a energia elétrica, alguns medicamentos e os alimentos contidos na cesta básica, ou o caso contrário, de redução da alíquota de itens considerados supérfluos, como cigarros e carros de luxo. Faz-se necessário, portanto, que a liberdade e a discricionariedade da autoridade competente permaneçam dentro de limites conceptuais relacionados à essencialidade, através de um conhecimento prévio acerca das zonas de certeza e incerteza de tal conceito.⁵²

LUIZ ROBERTO FARIAS ainda salienta que, mesmo sendo adequado ao constituinte manter um tanto em aberto a determinação dos produtos essenciais, pelos motivos explicitados acima, a omissão do legislador ordinário apresenta um custo bem maior, dado que eventuais divergências acerca da tributação seletiva resultam na regressividade da carga tributária, impactando principalmente as classes menos favorecidas financeiramente e dificultando-lhes o acesso aos produtos de primeira necessidade. Além disso, a falta de consolidação de um critério mais adequado resulta em aumento da judicialização do tema, levando a maiores custos financeiros e operacionais para o Poder Judiciário, para os setores privados e para a sociedade como um todo.⁵³

⁵⁰ **Princípios constitucionais...**, *op. cit.*, p. 477.

⁵¹ **A tributação seletiva...**, *op. cit.*, p. 81-86.

⁵² *Ibidem*, p. 83-84.

⁵³ *Ibidem*, p. 86.

Nesse sentido, argumenta LUÍS EDUARDO SCHOUERI que a questão que se impõe é até que grau são admissíveis conceitos indeterminados em matéria tributária, já que não há uma resposta absoluta, mas sim uma ponderação entre valores e princípios constitucionais, que devem contrabalancear tanto a segurança jurídica, que exige uma condição mais ampla de salvaguardas, quanto os princípios de ordem econômica, os quais requerem uma perspectiva de maior versatilidade, agilidade e rapidez.⁵⁴

Existem determinados itens que se enquadram em zonas de certeza negativa ou positiva nas quais não deveria haver divergências práticas quanto à sua essencialidade, como ressalta LUIZ ROBERTO FARIAS. Pode-se citar como exemplo da primeira espécie a taxação do cigarro com alíquotas máximas, considerando o existente consenso, tanto da União quanto dos estados, de que se trata de um produto supérfluo e prejudicial à saúde individual e pública (zona de certeza negativa). De modo contrário, para a segunda espécie pode-se considerar o exemplo da taxação de medicamentos e alimentos da cesta básica, os quais devem possuir alíquotas mais baixas ou então ser totalmente desonerados (zona de certeza positiva).⁵⁵

Demonstrando um critério legislativo totalmente contrário à adequada utilização do Princípio da Seletividade, EDUARDO JARDIM apresenta o exemplo da alíquota do ICMS de produtos de higiene, no estado do Paraná, a qual possui o mesmo valor da alíquota incidente em armas, munições, bebidas alcoólicas, fogos de artifício, perfumes e joias, podendo assim ser considerada inconstitucional.⁵⁶ Muitas dessas eventuais distorções baseiam-se em políticas estaduais de arrecadação e atração de investimentos que, geralmente, fazem parte da chamada “guerra fiscal”, conforme se verá a seguir.

2.3 ICMS e “Guerra Fiscal”

Primeiramente, afirma-se que a Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975, editada sob o amparo da Emenda Constitucional n°1, de 1969, quando o imposto ainda

⁵⁴ **Direito tributário**, p. 442.

⁵⁵ **A tributação seletiva...**, *op. cit.*, p. 87.

⁵⁶ **Finanças públicas...**, *op. cit.*, p. 196-202.

era o ICM, regula, no plano constitucional, a concessão dos benefícios do ICMS, determinando para a sua aplicação a chamada “reserva de convênio”.

CLÉLIO CHIESA argumenta que é necessária a existência de um pacto federativo entre os Estados e o Distrito Federal para que isenções de ICMS sejam válidas, o que resulta em um convênio, cujas determinações devem ser posteriormente aprovadas pelas Assembleias Legislativas de cada um dos entes federativos participantes.⁵⁷

Nesse mesmo sentido, explica RICARDO VARSANO que a LC n° 24/75⁵⁸ proíbe a concessão de isenções, bem como de outros incentivos relacionados ao ICMS, exceto quando definidas em convênios celebrados em reuniões do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), o qual agrupa todos os Estados e o Distrito Federal; determinando que tais concessões de benefícios e isenções se condicionem à decisão unânime dos estados participantes, respeitado o “*quorum*” de votação e prevendo penalidades caso ocorra o descumprimento de seus dispositivos.⁵⁹ Dessa forma, segundo o autor, a “guerra fiscal”, prática em que os governos estaduais competem entre si, ao conceder renúncias e incentivos à revelia do CONFAZ com o objetivo de atrair novos empreendimentos, é uma situação de conflito em que a relação de cooperação entre as unidades federativas é abalada; e que acontece em oposição à LC n° 24/75, uma vez que há inobservância dela, ao mesmo tempo em que não é exigida a aplicação das sanções nela previstas. Em seu artigo 8°, tal lei identifica explicitamente as consequências da inobservância das suas determinações, tais como a nulidade do ato de exoneração, a exigibilidade do imposto restituído ou não pago e a ineficácia das medidas que eventualmente concedam a remissão do débito,⁶⁰ o quê não costuma acontecer na prática.

Prossegue RICARDO VARSANO, afirmando que, com o decorrer do tempo, tais benefícios tendem a se acumular, levando os estados de menor poderio financeiro a perder a sua capacidade de atração, por não conseguirem fornecer e garantir os serviços e a

⁵⁷ ICMS..., *op. cit.*, p.165.

⁵⁸ “**Art. 1°** - *As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*”

⁵⁹ **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**, p. 1-2.

⁶⁰ “**Art. 8°** - *A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”

infraestrutura necessárias às empresas, para operacionalizar a sua cadeia de produção e distribuição. Assim, as disputas da “guerra fiscal” são conquistadas predominantemente pelos estados de maior poderio financeiro, além do fato de que a banalização de tais incentivos tributários invariavelmente leva à perda do seu potencial de estímulo, transformando-os em simples renúncias de arrecadação, o que acaba por impactar as políticas nacionais de desenvolvimento regional, de desconcentração industrial e de equilíbrio fiscal, e pode resultar em aumento do “*deficit*” e da instabilidade macroeconômica.⁶¹

Nesse sentido, comenta RICARDO LOBO TORRES que, durante as décadas de 1950 e 1970, numerosos benefícios e isenções foram concedidos, acreditando-se que levariam ao crescimento econômico e à riqueza da nação, o que veio a resultar no desperdício de dinheiro público e em uma extrema crise fiscal nos anos posteriores, levando à necessidade de alteração do modelo constitucional econômico;⁶² conforme visto anteriormente.

Outro problema da utilização indiscriminada de incentivos fiscais é assinalado por KIYOSHI HARADA, para quem tais benefícios podem acentuar o desequilíbrio do desenvolvimento econômico entre as regiões do país, desde que, apesar de serem implementados por meio de um discurso de interesse público e prosperidade social, são geralmente outorgados por fundamentos exclusivamente políticos, trazendo resultados globais negativos para a sociedade. Nesse contexto, os setores econômicos que possuem um “*lobby*” mais organizado costumam ser mais beneficiados do que outros setores não tão politicamente organizados, o que apresenta o condão de desregular toda a economia e causar distorções sociais que ferem o Princípio da Isonomia.⁶³

⁶¹ **A guerra...**, *op. cit.*, p. 8.

⁶² O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal, *In Incentivos fiscais*, MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.), p. 328-329.

⁶³ Incentivos fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal, *In Incentivos fiscais*, MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.), p. 245-246.

2.4 Comparação entre as Alíquotas de Produtos Alimentícios de MG e do PR

Com o escopo da identificação de possíveis disparidades na cobrança de alíquotas de ICMS entre mercadorias, e da prática da “guerra fiscal” entre os estados, de modo a desrespeitar o Princípio da Seletividade, o presente trabalho realiza uma análise e comparação entre as alíquotas de produtos alimentícios, focadas em itens comestíveis resultantes do abate de aves e de gado suíno, em estado natural, resfriados ou congelados, dos estados do Paraná e de Minas Gerais, avaliando as legislações que as abarcam, as jurisprudências que as consolidam, bem como os possíveis impactos que tais distinções exercem nas indústrias locais.

O caso que mais chama a atenção é o do estado de Minas Gerais, o qual, desde 2011, adotou uma distinção entre as mercadorias alimentícias citadas acima, produzidas dentro e fora do estado. Assim, tais mercadorias produzidas dentro do estado são vendidas às alíquotas de 7% ou 12%, enquanto as mercadorias produzidas fora do estado são sujeitas a uma alíquota de 18%. Tal cenário até mesmo implica uma perda de competitividade para as indústrias que optaram por manter um amplo parque fabril dentro estado, focado não apenas na produção local, mas também em vendas para outras unidades da federação, inclusive para exportação, já que ao receber produtos “*in natura*” de fora do estado de MG, é feita uma antecipação, não sendo permitido fazer o crédito do ICMS pois se encerra a fase de tributação nas vendas dentro do estado. Os centros de distribuição que revenderem os produtos “*in natura*” para fora de MG pagam novamente o ICMS, necessitando solicitar a restituição da antecipação recolhida junto ao SEFAZ-MG. Desse modo, caso a empresa possua um centro concentrador e também produza mercadorias dentro do estado de MG, não conseguindo distinguir as origens das mercadorias em estoque, recolherá ICMS antecipado sobre todos os produtos, inclusive aqueles que não se destinam ao estado, o quê, mesmo se solicitado o ressarcimento por meio do SEFAZ-MG, costuma demorar cerca de 3 a 4 meses, resultando em um impacto direto no caixa e no capital de giro das empresas em questão.

Mais curioso ainda é verificar que, em Minas Gerais, ainda ocorre uma distinção entre as alíquotas destinadas às carnes de aves “*in natura*” e às carnes de suínos “*in natura*”, ocasionada pela divergência de entendimentos judiciais, indo de encontro ao que se presume através do Princípio da Seletividade.

No caso em questão, conforme o item 62 da Parte 6 do Anexo IV do Regulamento do ICMS do estado de Minas Gerais (a que se refere o item 20 da Parte 1 do mesmo anexo), a alíquota de ICMS prevista para a venda de carne de aves “*in natura*” (por exemplo, cortes de frango, como a asa, a perna, o peito ou mesmo o frango inteiro) é de 7%, caso a mercadoria tenha sido produzida dentro do estado, e de 12%, caso tenha sido produzida em outras unidades federativas. No entanto, por meio de liminar, foi obtida equiparação, tornando a alíquota de 7% também para as mercadorias produzidas em outro estado, por entender ser tal distinção inconstitucional. De modo diverso, no caso da carne de suínos “*in natura*” o item 6 da Parte 6 do Anexo IV do Regulamento do ICMS do estado de Minas Gerais (a que se refere o item 20 da Parte 1 do mesmo anexo), estabelece uma alíquota de 7%, caso a mercadoria tenha sido produzida dentro do estado, porém de 18%, caso tenha sido produzida em outra unidade da federação, sendo, nesta situação, rejeitada uma liminar semelhante para equiparação das alíquotas.

Considerando que tanto a carne de aves quanto a carne de suínos “*in natura*” não se enquadram como alimentos supérfluos, notam-se aqui duas possíveis inconstitucionalidades. A primeira, por considerar tamanha distinção entre as tarifas das mercadorias produzidas dentro do estado, que apresentam alíquota de 7%, em relação às provenientes de fora do estado, de 18%, o que prejudica o próprio consumidor local, dado que é operacionalmente inviável que todas essas mercadorias sejam produzidas unicamente dentro do Estado, encarecendo seu preço de compra não apenas para o estado, mas nacionalmente, pois de maneira geral, a estratégia de preços é desenhada nesse âmbito. A segunda, pelo fato da distinção entre a tarifa de venda da carne de aves “*in natura*” produzida fora do estado de MG (7%, sendo a redução obtida por meio de liminar) em relação à de carne suína “*in natura*”, dentre outros alimentos (18%, tendo sido a liminar no mesmo sentido rejeitada).

Em comparação com o estado do Paraná, nota-se uma considerável diferença de estratégia de aplicação do ICMS em relação a tais produtos provenientes das indústrias alimentícias, uma vez que o atual regime tributário do ICMS paranaense para as carnes de aves e de suínos “*in natura*” apresenta alíquota de 7%, que ainda é compensada por um crédito presumido de 7%, resultando em uma carga tributária zero, o quê, além de beneficiar o consumidor, que tende a encontrar preços mais baixos, beneficia também as indústrias desse segmento instaladas no estado.

Para exemplificar tamanha dissonância entre as aplicações da lei e até mesmo entre decisões judiciais, tomemos, ilustrativamente, o caso em específico da empresa BRF – BRASIL FOODS S/A, a qual entrou com diferentes mandados de segurança preventivos sustentando a inconstitucionalidade e a ilegalidade dos Decretos Estaduais n° 45.515/2010 e n° 45.587/2011, do estado de MG, os quais determinam as alíquotas em questão, o quê por si só já vai de encontro ao Princípio da Legalidade; e requerendo o reconhecimento, em relação às operações de comercialização de seus produtos alimentícios produzidos fora do Estado de Minas Gerais, do seu direito à apuração e ao recolhimento do ICMS devido na operação própria e pelo regime de substituição tributária com os mesmos benefícios concedidos a esses produtos alimentícios produzidos no território de MG, ou seja, solicitando assim igual tratamento tributário aos itens, não obstante a origem deles.

Tanto no caso da Apelação Cível n° 1.0024.11.056537-1/0004-MG, relatada pelo Des. EDIVALDO GEORGE DOS SANTOS, quanto da Apelação Cível n° 1.0024.11.181026-3/0001-MG, relatada pelo Des. EDGARD PENNA AMORIM, argumentou-se que a legislação de MG, ao estabelecer essa distinção da alíquota de ICMS entre mercadorias produzidas dentro do estado e fora do estado, viola os artigos 152⁶⁴ e 155, §2º, III⁶⁵, da Constituição Federal; assim como o artigo 11 do Código Tributário Nacional⁶⁶; obtendo decisões judiciais diferentes, no entanto.

Com relação à AC n° 1.0024.11.056537-1/0004-MG, referente a produtos alimentícios como leite, manteiga, bebidas lácteas, iogurtes, carnes e demais produtos resultantes do abate, inclusive mortadela, linguiça e salsicha, a segurança foi denegada, alegando o relator que, ao contrário do sustentado pela apelante, o Decreto n°

⁶⁴ **Art. 152, CF.** “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

⁶⁵ **Art. 155, CF.** “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993)

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

⁶⁶ **Art. 11, CTN.** “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.”

45.515/2010 não viola os artigos 152 e 155, § 2º, III, da CF; e nem o artigo 11 do CTN, já que não estabelece tributação maior para os produtores de outros estados, mas somente impossibilita que os benefícios usufruídos por eles tenham repercussão no Estado, o que prejudicaria a competitividade da indústria mineira com relação à comercialização praticada pelos varejistas e consumidores do Estado. Ainda segundo o relator, a legislação estadual alcança dessa maneira o objetivo de garantir a isonomia entre os contribuintes mineiros e os dos demais estados federativos, bem como a livre concorrência econômica.

Já relativamente à AC nº 1.0024.11.181026-3/001, referente a produtos comestíveis resultantes do abate de galos, galinhas e frangos em estado natural, resfriado ou congelado, a segurança foi concedida, declarando-se a ilegalidade e a inconstitucionalidade do decreto estadual nº 45.587/2011, ao conceder tratamento desigual à tributação de ICMS de variadas mercadorias produzidas no estado de MG, sem estender tais benefícios fiscais às mercadorias produzidas fora de MG. Neste caso, o entendimento do relator foi que, por não haver previsão, em convênio estadual, a respeito da possibilidade de concessão de redução de base de cálculo referente à origem dos produtos, o tratamento diferenciado devido a ela afronta os preceitos constitucionais de livre exercício da atividade econômica, conforme o artigo 170 da CF⁶⁷, bem como da vedação da implementação de diferença tributária entre mercadorias em razão de sua origem, previsto no artigo 152 da CF⁶⁸. Com relação ao argumento de que a referida medida objetiva defender o mercado interno, já que os demais estados estariam pondo à disposição benefícios fiscais, de modo irregular, para favorecer a industrialização em seus próprios territórios, alegou o relator que deveriam, os que se entendem prejudicados, ingressar com medida cabível, no STF, para a declaração de inconstitucionalidade de tal norma, por não observância do convênio interestadual em matéria de ICMS. Indo além, afirmou que, apesar do artigo 225 da Lei nº 6.763/75-MG, posteriormente vetado e sancionado, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.511/83-MG, à época autorizando ao Poder Executivo a adoção de medidas necessárias para a proteção da economia do estado, ele não autoriza ao Estado a concessão de benefícios ilegais e inconstitucionais para a proteção da economia local, mesmo que outra unidade federativa conceda

⁶⁷ **Art. 170, Parágrafo Único, CF.** “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

⁶⁸ **Art 152, CF.** “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

benefícios fiscais não previstos em lei complementar ou convênio, em outras palavras, dois erros não fazem um acerto, especialmente no âmbito jurídico.

Por meio tanto das legislações em questão quanto das decisões judiciais a respeito delas, nota-se, dessa maneira, que, além da distinção das alíquotas de ICMS para mercadorias alimentícias produzidas e comercializadas dentro e fora dos estados analisados, há também a diferença de entendimento judicial acerca de casos similares, nos quais produtos alimentícios semelhantes recebem tratamento tributário bastante distinto, o que é evidenciado por argumentos judiciais diametralmente opostos, e que implica desrespeito ao Princípio da Seletividade, bem como a ausência de qualquer avaliação criteriosa de essencialidade.

2.5 Jurisprudências do STF relativas à “Guerra Fiscal” e ao Princípio da Seletividade

O exercício da “guerra fiscal”, que culmina na distinção de alíquotas de modo incoerente entre estados, não é privilégio de estados específicos, encontrando-se abusos de todas as unidades federativas. Considerando a jurisprudência acerca da distinção da tributação entre produtos produzidos internamente e externamente aos estados, pode-se tomar como exemplo a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.936/PR, cujo requerente é o governo do estado do Amazonas, a qual desautoriza o Poder Executivo do Estado do Paraná a implementar medidas tributárias semelhantes, na hipótese de que outro estado conceda incentivos tributários relacionados ao ICMS irregularmente, baseando-se justamente nos artigos 150 §6º e 155 §2º, XII, g, da CF88.

Em tal ação, a relatora ministra ROSA WEBER reforçou a inconstitucionalidade das normas protecionistas que estipulavam duas alíquotas diferentes para as operações interestaduais e as internas, editadas pelo estado do Paraná, para ir de encontro à legislação tributária adotada pelo estado de São Paulo, motivando a “guerra fiscal”.⁶⁹ O posicionamento do governo do estado do Paraná foi fundamentado na sua própria legislação, no caso o artigo 2º da Lei nº 10.859/1993, o qual autoriza ao seu Poder Executivo a concessão, de modo unilateral, de incentivos tributários referentes ao ICMS,

⁶⁹ Supremo Tribunal Federal. ADI nº 3.936/PR. Rel. Min. **Rosa Weber**, p. 4.

independentemente de sua celebração prévia através do CONFAZ, sempre que outro estado ou o Distrito Federal façam da mesma maneira e não sejam punidos por seu desrespeito ao texto constitucional.⁷⁰

No entanto, ressalta a ministra que tal norma, que delega a concessão de incentivos tributários ao Poder Executivo, viola entusiasticamente o Princípio da Legalidade, especificamente para as desonerações tributárias, conforme o artigo 150, §6º, que determina que qualquer dispositivo que diminua a carga tributária de alguma maneira deve ser estabelecido não somente por lei em sentido estrito, mas também por lei que exclusivamente regule a matéria ou o respectivo tributo.⁷¹ Continua a ministra, afirmando que a condição definida pelo artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição, tem como escopo justamente viabilizar a estruturação de uma política de âmbito nacional, pautada na racionalidade dos benefícios fiscais referentes ao ICMS, devendo ser coordenada e aprovada por todos os estados e pelo DF, assim evitando a competição predatória entre os estados federativos para atrair um maior número de contribuintes em interesse próprio e não necessariamente alinhado ao nacional.⁷²

Dessa forma, a Suprema Corte firma jurisprudência no sentido de que o deferimento de benefícios fiscais não legítimos por um dos entes políticos não dá azo para que outros entes concedam benefícios similares, ainda que para se protegerem, dado que inconstitucionalidades não se podem compensar. Nesse sentido a Corte já se havia pronunciado nas seguintes ações: ADIn nº 84-MG, 15/2/96, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADInMC nº 128-AL, 23/11/89, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; ADInMC nº 902, 3/3/94, Rel. Min. Marco Aurélio Mello; ADInMC nº 1.296-PI, 14/6/95, Rel. Min. Celso de Mello; ADInMC nº 1.247-PA, 17/8/95, Rel. Min. Celso de Mello; ADInMC nº 1.179-RJ, 29/2/96, Rel. Min. Marco Aurélio Mello; ADInMC nº 2.021-SP, 25/8/99, Rel. Min. Maurício Corrêa; ADIn nº 1.587, 19/10/00, Rel. Min. Octavio Gallotti; ADInMC nº

⁷⁰ **Lei estadual 10.689/93 PR. [...] Art. 2º.** “*Havendo concessão por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou financeiro relativo ao ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense*”.

⁷¹ “**Art. 150, CF [...]**

§ 6º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g*” (grifamos)

⁷² **ADI nº 3.936/PR, op. cit., p. 5.**

1.999, 30/6/99, Rel. Min. Octavio Gallotti; ADInMC nº 2.352, 19/12/00, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.

Já com relação à jurisprudência acerca do Princípio da Seletividade, há também entendimento estabelecido pelo STF, através da ADI nº 7.116/MG, no sentido de declarar a imposição do cumprimento de tal princípio, seguindo o critério da essencialidade⁷³. Na ação em questão, cujo requerente é o Procurador Geral da República, alega-se a inconstitucionalidade do artigo 12, alíneas “g.2” e “j” da Lei nº 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais, com as alterações das Leis nº 10.562/1991 e 23.521/2019, as quais definem uma alíquota de 30% de ICMS para as operações relativas à energia elétrica para consumo residencial e de 25% na prestação de serviço de comunicação.⁷⁴ O requerente alega que tais dispositivos violam o artigo 155, §2º, III, da CF, por fixarem alíquotas de ICMS acima da alíquota geral do tributo sobre as operações com energia elétrica para consumo residencial, bem como para serviços de comunicação, indo, assim, de encontro ao Princípio da Seletividade, previsto em tal artigo, o qual garante alíquotas menores sobre produtos e serviços essenciais.

Discorre o relator, Ministro EDSON FACHIN, que, ao avaliar o Princípio da Seletividade, fundamentado pela essencialidade, através da perspectiva do contribuinte, verifica-se que a incidência de impostos não deve impactar a parcela de riqueza correspondente ao mínimo existencial dos indivíduos, de modo a se obter justiça tributária. Objetiva-se, assim, favorecer as classes mais necessitadas da população, as quais comprometem parcela significativa da renda com a obtenção de serviços e mercadorias essenciais a um nível mínimo de dignidade, submetendo-se, desse modo, a uma carga tributária mais elevada, proporcionalmente.⁷⁵

O relator declara, então, a inconstitucionalidade da fixação das alíquotas de 30% sobre a energia e de 27% sobre serviços de comunicação, pelo Estado de Minas Gerais, por violação ao aspecto negativo do Princípio da Seletividade, argumentando que ao

⁷³ Supremo Tribunal Federal. ADI nº 7.116/MG. Rel. Min. **Edson Fachin**. p. 3-4.

⁷⁴ **Art. 12, Lei 6.763/1975-MG**. “*As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:*

I - nas operações e prestações internas:

g) 30% (trinta por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

g.2 - energia elétrica para consumo residencial

j) 27% (vinte e sete por cento), na prestação de serviço de comunicação, de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2022, e 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2023;”

⁷⁵ **ADI nº 7.116/MG**, *op. cit.*, p. 10.

legislador não é permitido aplicar normas que se oponham a esse princípio constitucional; e complementando, inclusive, ser função do legislador buscar a redução da alíquota ou da base de cálculo de tributos incidentes sobre mercadorias consideradas essenciais ao consumo e à dignidade humana, como no caso em questão.⁷⁶

A tese em questão já foi fixada pelo plenário no RE nº 714.139, que constituiu tema nº 745 da Repercussão Geral; e que teve como embargante o Estado de Santa Catarina e embargos de declaração também opostos pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e pelo Distrito Federal, na condição de “*amici curiae*”, o que demonstra ser uma questão relevante para todas as unidades federativas.

2.6 A Positivização de Itens Essenciais como Alternativa

JOSÉ ROBERTO VIEIRA comenta que, apesar dos parâmetros de aferição da essencialidade não constarem de modo expresso no texto constitucional, não há dúvida de que a essencialidade deve orientar a tributação seletiva do ICMS, devendo, desse modo, ser realizada uma interpretação sistemática da Constituição quanto aos contornos do conceito de essencialidade.⁷⁷ Para o autor, a tributação seletiva não corresponde a uma mera graduação de alíquotas, mas deve refletir a importância dada pelo legislador constitucional à Capacidade Contributiva, por sua vez decorrente do Princípio da Isonomia tributária. Indo além, o autor destaca a lista de direitos sociais elencados no artigo 7º, IV, da CF, como o principal ponto de partida para a adequada identificação do conteúdo do conceito de essencialidade.⁷⁸

Defende LUIZ ROBERTO FARIAS que tomar por base unicamente a Constituição é insuficiente para garantir uma adequada aplicação do Princípio da

⁷⁶ Supremo Tribunal Federal, RE nº 714.139, Rel. para o Acórdão Min.. Dias Toffoli, DJe de 15.03.2022, p. 11.

⁷⁷ Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, *In* Eurico M. Diniz de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto Quiroga Mosquera (coord.), **Tributação das Empresas – Curso de Especialização**, p. 193-194.

⁷⁸ **IPI: a regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 127.

Seletividade, o que pode ser demonstrado pela falta de preocupação dos legisladores estaduais e federais com a sua mais correta aplicação, conforme visto nos exemplos anteriormente referidos. Do mesmo modo, mostra-se irrazoável esperar que os órgãos judiciais solucionem todas as disputas individualmente, em cada situação concreta, dado que a judicialização deve ser mecanismo subsidiário na composição de tais conflitos. Assim, entende-se que a definição de regras jurídicas através de normas infraconstitucionais seria uma válida solução para reduzir as dúvidas referentes à aplicação do conceito de essencialidade.⁷⁹

No mesmo sentido, FÁBIO CANAZARO argumenta que os legisladores devem classificar as mercadorias em grupos para a graduação de alíquotas, positivando-as conforme o grau de essencialidade dos produtos, o que acontece em outros países, como Itália e Portugal, os quais definem três tipos de bens, tais como “essenciais”, “úteis” e “supérfluos”, permitindo, assim, uma distinção tributária mais adequada. Essa parece ser uma alternativa coerente para trazer mais transparência a esse processo de definição das alíquotas do ICMS pelos estados, bem como para minimizar as disputas judiciais provenientes da desuniformidade de entendimentos.⁸⁰

3. Conclusão

O presente trabalho, primeiramente, pautou-se por explicar as origens históricas do surgimento do ICMS, que, de início, possuía a forma do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), conforme estabelecido pelo artigo 8º da Constituição de 1934; passando a ser denominado como ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) a partir 1965, por meio da Emenda Constitucional nº 18; e apenas sendo conhecido como Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação (ICMS) com o advento da Constituição de 1988.

Em seguida, buscou-se também identificar as origens do Princípio Constitucional da Seletividade, inicialmente aplicado no sistema tributário brasileiro através da EC nº

⁷⁹ A tributação seletiva..., *op. cit.*, p. 93-94.

⁸⁰ Essencialidade tributária..., *op. cit.*, p. 127-129.

18/65, com relação ao IPI, e posteriormente estabelecido também no ICMS, com a CF88; bem como refletir tanto acerca da divergência doutrinária relativa à obrigatoriedade ou à facultatividade da tributação seletiva pelo ICMS, quanto da sua classificação como princípio.

Ao caracterizar o Princípio da Seletividade como o critério utilizado pelo legislador para definir a carga tributária através da distinção de alíquotas que se baseiam na essencialidade dos produtos e serviços, procurou-se trazer definições do conceito de essencialidade, primordial à discussão, considerando a sua natureza indeterminada e a sua fluidez, que se altera com o passar do tempo, de modo a avaliar qual a melhor maneira de utilizar tais conceitos para progredir rumo à justiça tributária, impondo limites à discricionariedade das autoridades quanto à determinação das alíquotas estaduais, e minimizando o impacto da “guerra fiscal”.

Denotando um dos principais fatores que impactam a coerente aplicação do Princípio da Seletividade, sob o prisma do critério da essencialidade, nas regras tributárias, fez-se necessário tratar do conceito de “guerra fiscal”, prática em que estados disputam entre si, ao conceder benefícios e renúncias à revelia do CONFAZ, objetivando atrair maiores investimentos, geralmente sem se preocupar tanto com a essencialidade da mercadoria.

De modo a demonstrar, na prática, as disparidades das alíquotas do ICMS entre mercadorias, sob a perspectiva da “guerra fiscal” entre os estados, realizou-se também uma análise comparativa entre as alíquotas de produtos alimentícios, com foco nos itens comestíveis resultantes do abate de aves e de gado suíno, em estado natural, resfriados ou congelados, dos estados do Paraná e de Minas Gerais, sendo avaliadas as legislações e as jurisprudências que determinam o seu enquadramento tributário, assim como os consequentes impactos.

Com o intuito de demonstrar que tais disparidades, ocasionadas pela indeterminação do conceito de essencialidade e pela disputa política, por meio da “guerra fiscal”, são comuns, relevantes e impactam todas as unidades federativas, foram trazidas jurisprudências que discutem tanto a possibilidade de distinção de alíquotas de ICMS entre mercadorias produzidas dentro e fora dos estados em questão, quanto relativas às

alíquotas que desrespeitam a zona de certeza positiva ou negativa do critério da essencialidade.

Por fim, optou-se por sugerir a alternativa de uma graduação de, ao menos determinadas alíquotas de ICMS, positivando-as de acordo com o grau de essencialidade das referidas mercadorias, dado que as determinações constitucionais são insuficientes para garantir por si só a mais coerente aplicação do Princípio da Seletividade. Ressalta-se ainda a extrema relevância do tema e da proposta em questão pois o Princípio da Seletividade é fundamental para a mensuração do Princípio da Capacidade Contributiva e, conseqüentemente, para a realização do Princípio da Igualdade Tributária

4. Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**, V. 6, T. I. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 3.936/PR. Relatora: Ministra Rosa Weber. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI3936.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 7.116/MG. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15353750900&ext=.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 429.306, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma. DJE de 16/03/2011, p. 99-106.

_____. Supremo Tribunal Federal, RE nº 714.139, Relator: Ministro Dias Toffoli, DJE de 15.03.2022, p. 1-19.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores, **Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 19, n. 104, jul./ago. 2017 p. 121-141. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/retrieve/118449/Leonardo%20Bu%20c3%adssa%20.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Ricardo Siqueira, Entre Dignidade da Pessoa Humana, *Nudges* e Extrafiscalidade: A Convivência da Liberdade, da Igualdade e da Solidariedade, *In* VALLE, Maurício Dalri Timm; VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; DALLAZEM, Dalton Luiz, **Ensaio em Homenagem ao Professor José Roberto Vieira**. Rio de Janeiro: Noeses, 2017, p. 901-940.

CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**, São Paulo: LTR, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário que está na Constituição. *In* ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Thiago B. O critério da seletividade no IPI e no ICMS: adequação e necessidade no sistema tributário atual. *Res Severa Verum Gaudium*, v. 4, n.º. 2, Porto Alegre, dez. 2019, p. 85-103.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. **A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Maceió, 2017.

HARADA, Kiyoshi. “Incentivos fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal”, *In Incentivos fiscais*, MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.), São Paulo: MP, 2007, p. 245-252.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MORAES, Marco Antônio Gouvêa de. **Substituição tributária no ICMS: Considerações sobre a técnica de arrecadação utilizada pelos Estados**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

MORAES, Maria Celina Bodin de. **Danos à pessoa humana: uma releitura civil-constitucional dos danos morais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

PIANCASTELLI, M. e PEROBELLI, F. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Brasília. Ipea, 1996.

REZENDE, Fernando. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Cadernos Fórum Fiscal**. Brasília, n° 10, 2009. Disponível em: <https://efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf>. Acesso em: 01 set. 2022.

SAMPAIO, Nycole Salles. Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n° 41, 2019, p. 318-338. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/principio-da-seletividade-e-suaaplicacao-na-tributacao-do-icms-pa-sobre-a-energia-eletrica/>. Acesso em: 02 set. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. ICMS – Operação Relativa à Circulação de Mercadorias: Um Passo Atrás. In: Flávia Holanda (coord.), **Recuperação de Créditos Tributários**, 2. ed., São Paulo: IOB SAGE, 2016, p. 265-272.

TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1990, p. 2971-3035.

TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal”, *In Incentivos fiscais*, MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.), São Paulo: MP, 2007, p. 327- 345.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Seminário Internacional “Políticas Industriais Recentralizadas”**. Brasília: Cepal/Ipea, 1996.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto, *In* Roberto Ferraz (coord.), **Princípios e Limites da Tributação**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 684-714.

_____. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. *In* Eurico M. Diniz de Santi, Fernando Aurélio Zilveti e Roberto Quiroga Mosquera (coord.), **Tributação das Empresas – Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006.

_____. Uma Reforma Tributária de Gatinhos e Hienas, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, nº 5, Curitiba, 2004, p. 39-54.

_____. Princípio da Seletividade. *In*: IPI e Extrafiscalidade. *In*: Mesa de Debates “C” – Tributos Federais. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, nº 91, 2004, p. 74-80.

YAMAOKA, Celina. A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica**. UNICURITIBA, v. 3, n. 36, Curitiba, 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990>. Acesso em: 01 set. 2022.